Der Abschlußprüfer nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937.

Inaugural-Dissertation
der juristischen Fakultät
der
Friedrich-Alexanders-Universität
zu Erlangen.

Vorgelegt von

Harry Heikens
Gerichtsreferendar aus Emden.

Approbiert am 26. April 1938.

1938
Gedruckt in der Buchdruckerei B. Davids in Emden

Der Abschlußprüfer nach dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937.

Inaugural-Dissertation
der juristischen Fakultät
der
Friedrich-Alexanders-Universität
zu Erlangen.

Vorgelegt von

Harry Heikens
Gerichtsreferendar aus Emden.

Approbiert am 26. April 1938.

1938
Gedruckt in der Buchdruckerei B. Davids in Emden

Referent:
Univ.-Professor Dr. Liermann.

Meinem Vater gewidmet.

Gliederung.

Schrifttum.

Amtliche	Begründung zum Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, abgedruckt bei Leo Quassowski: Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Berlin 1937, S. 163 ff.
Akademie	für Deutsches Recht: Berichte derselben von Geheimrat Dr. h. c. Wilhelm Kißkalt, vom Juni 1934 (zit. Akad. I) und Mai 1935 (zit. Akad. II).
Ausschuß	zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft. Verhandlungen und Berichte des Unterausschusses für allgem. Wirtschaftsstruktur (I. Unterausschuß); 3. Arbeitsgruppe: Wandlungen in den wirtschaftlichen Organisationsformen: I. Teil: Wandlungen in den Rechtsformen der Einzelunternehmungen und Konzerne. Berlin 1928, zit. Enquêteausschuß.
Baumbach, Adolf	Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 mit Umwandlungsgesetz und anderen Nebengesetzen. München und Berlin 1937.
Beham, P.	Das öffentliche Interesse an der aktienrechtlichen Pflichtprüfung in „Der Wirtschaftstreuhänder" Jahrg. 1936, S. 454.
Bericht	der durch den 34. Deutschen Juristentag eingesetzten Kommission zur Prüfung einer Reform des Aktienrechts. Mannheim—Berlin—Leipzig 1928.
Becker, Theodor	Grundsätzliches aus dem Berufsrecht des Wirtschaftstreuhänders N.S.R.B. in „Die nationale Wirtschaft", Jahrg. 1937, S. 359.
Brodmann, Erich	Aktienrecht, Berlin—Leipzig 1928.
Düringer-Hachenburg	Das Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897. 3. Aufl., III. Bd., I. Teil: erläutert von Fritz Bing, Jul. Flechtheim, Max Hachenburg. Mannheim—Berlin—Leipzig 1934.
Entwurf	eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie eines Einführungsgesetzes nebst erläuternden Bemerkungen, veröffentl. durch das Reichsjustizministerium Berlin 1930, zit. Entwurf I.
Amtlicher Entwurf	eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien sowie eines Einführungsgesetzes. Veröffent-

licht auf Anordnung des Reichsjustizministeriums. Berlin 1931 (zit. Entwurf II).

Ertel, Hermann, Anatol, Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Pflichtrevision. Leipzig—Berlin—Wien 1932.

Ertel, Hermann, Anatol, Wirtschaftsprüfung, ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen. Berlin—Wien 1933.

Fischer, Paul — Die Aktiengesellschaft in der nationalsozialistischen Wirtschaft. Ein Beitrag zur Reform des Gesellschaftsrechtes in Schriften der Akademie für Deutsches Recht, herausgegeben von Reichsminister Dr. Hans Frank, Präsident der Akademie für Deutsches Recht. München und Leipzig 1936.

Friedländer, Heinrich — Aktienrecht mit Einschluß der Notverordnungen vom 19. 9. 31 und 6. 10. 31 und der Durchführungsbestimmungen (Stand vom 1. 3. 1932) unter bes. Berücksichtigung der Konzernverhältnisse. Stuttgart 1932.

Gierke, Jul. von — Handelsrecht und Schiffahrtsrecht. Berlin und Leipzig, 1933.

Gieseke, Paul — Das neue Aktiengesetz in „Die nationale Wirtschaft", Jahrgang 1937, S. 72.

Goetze, Peter — Aktienreform und Wirtschaftsprüfung in „Die nationale Wirtschaft", Jahrgang 1937, S. 107.

Goetze, Peter — Das alte und das neue Aktienrecht. Eine vergleichende Darstellung mit der amtlichen Begründung. Berlin 1937.

Goldschmit, Friedrich — Aktiengesetz. München 1932.

Goldschmit, Friedrich — Das neue Aktienrecht, Handkommentar. München 1932.

Gottschalk, Hellmut — Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit. Frankfurt 1934.

Gutachten — des Instituts der Wirtschaftsprüfer in „Der Wirtschaftsprüfer", Jahrgang 1933, S. 358.

Hachenburg, Max — Der Gesetzentwurf zur Aktienrechtsreform in „Deutsche Juristenzeitung", Jahrgang 1930, S. 1482.

Hachenburg, Max, Lehmann, Julius — Bilanzen und Bilanzprüfung. Deutscher Anwaltsverein; Ausschuß für Aktienrecht: Bericht über Art. V und VI der Notverordnung vom 19. September 1931, in Juristische Wochenschrift, Jahrgang 1932, S. 689.

Hallstein, Walter — Die Aktienrechte der Gegenwart. Berlin 1931.

Herbig, Gustav, Geßler, Ernst, Hefermehl, Wolfgang — Das neue Aktiengesetz in „Deutsche Justiz", Jahrgang 1937, S. 184.

Hintner, Otto — Zur Reform des Aktienrechts, in „Die nationale Wirtschaft", Jahrgang 1933, S. 45.

Homburger, Max — Aufsichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht. Berlin 1932.

Homburger, Max — Neugestaltung des Aktienrechts. Zur Kritik des Vorentwurfes. Berlin 1931.

Homburger, Max — Organe, Publizität und Pflichtprüfung in „Juristische Wochenschrift", Jahrgang 1931, S. 2935.

Höppner, Martin — Praxis des Aktienrechts. Rechte, Pflichten und Verantwortlichkeit der Beteiligten. Hamburg 1935.

Höppner, Martin — Bilanzklarheit und Bilanzwahrheit im Aktienrecht in „Die nationale Wirtschaft", Jahrgang 1935, S. 56.

Horrwitz, Hugo, Horrwitz, Walter, Ullmann, Fritz, Kommentar zum neuen Aktiengesetz auf Grund der Verordnung über Aktienrecht vom 19. Sept. 1931, der VO. über erleichterte Kapitalherabsetzung vom 6. Okt. 1931 und der dazu ergangenen Durchführungsvorschriften. Berlin 1932, (zit. Horrwitz-Ullmann).

Karoli, Richard — Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, ihr Wesen und ihre Bedeutung für Unternehmung, Oeffentlichkeit und Prüferberuf. Leipzig 1934.

Klausing, Friedrich — Reform des Aktienrechts. Berlin und Wien 1933.

Koenige — Handausgabe des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897, 3. Aufl., bearbeitet von Heinrich Koenige, Robert Teichmann, Walter Koehler. Mannheim—Berlin—Leipzig 1932.

Koenige — Handausgabe des Handelsgesetzbuches, 4. Aufl., 2. Bd., Aktiengesetz. Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937, bearbeitet von Rob. Teichmann und Walter Koehler. Berlin 1937.

Kritz, Paul — Die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses nach neuem deutschen Aktienrecht. 1933.

Küsters, H. — Die Pflichtprüfung im neuen Aktienrecht in „Bankarchiv", Jahrgang 1937, S. 499.

Lauterbach, Max — Die Erzwingung der Pflichtprüfung in „Der Wirtschaftstreuhänder", Jahrgang 1936, S. 194.

Lehmann, Julius, Hirsch, Ernst, Verordnung über Aktienrecht, vom 19. Sept. 1931. Mannheim—Berlin—Leipzig 1931.

Miller, Alb. von — Zur Aktienrechtsreform in „Zeitschrift für das gesamte Handels- und Konkursrecht", Bd. 100, Jahrgang 1934, S. 256.

Nebelung, Arthur — Fragen der Bilanzprüfung in „Jur. Wochenschrift", Jahrgang 1936, S. 2039.

Neufeld, Hans — Die aktienrechtlichen Vorschriften der VO. vom 19. Sept. 1931. Berlin 1932.

Ostermeier, Paul — Wirtschaftsprüfung 1936.

Passow, Richard — Der Strukturwandel der AG. im Lichte der Wirtschaftsenquête. Jena 1930.

Pinner, Albert — Aktiennovelle und Bankenaufsicht. Berlin und Leipzig 1931.

Prion, Willy — Betriebsprüfung und Wirtschaftsprüfer. Berlin 1932.

Quassowski, Leo — Die Vorschriften der Aktienrechtsnovelle über Publizität, eigene Aktien und Einziehung von Aktien in „Jur. Wochenschrift", Jahrgang 1931, S. 2914.

Quassowski, Leo — Die Grundzüge des neuen Aktienrechts in „Deutsche Justiz", Jahrgang 1937, S. 182.

Rheinstrom, Heinrich — Das neue Aktienrecht. München und Leipzig 1932.

Rosendorff, Richard — Was müssen die Aktionäre und Verwaltungen vom neuen Aktienrecht wissen? Berlin—Wien 1932.

Schlegelberger, Franz — Notverordnung und Reform in „Jur. Wochenschrift", Jahrgang 1931, S. 2913.

Schlegelberger, Franz — Die Erneuerung des deutschen Aktienrechts, Berlin 1935: Vortrag, gehalten am 15. August 1935 vor der Industrie- und Handelskammer in Hamburg.

Schlegelberger, Franz — Der Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien in „Jur. Wochenschrift", Jahrgang 1930, S. 2617.

Schlegelberger, Franz, Quassowski, Leo, Schmölder, Karl, VO. über Aktienrecht vom 19. Sept. 1931, Berlin 1932 (zit. Schlegelberger-Quassowski, 1932).

Schlegelberger, Franz, Quassowski, Leo, Herbig, Gustav, Geßler, Ernst, Hefermehl, Wolfgang, Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, Berlin 1937, (zit. Schlegelberger-Quassowski 1937).

Dieselben — Erste Durchführungsverordnung zum Aktiengesetz. Ergänzungsband zum Kommentar zum Aktiengesetz. Berlin 1938.

Schmölder, Karl — Die Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle in „Jur. Wochenschrift, Jahrg. 1931, S. 2935.

Schmölder, Karl — Der Entwurf eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, Teil III, Abschnitt 3: Verfassung und Geschäftsführung in „Jur. Wochenschrift" 1930, S. 2625.

Schmölder, Karl — Ueberprüfte Regelung der aktienrechtlichen Pflichtrevision im Entwurf einer Novelle zum Versicherungsaufsichtsgesetz in „Jur. Wochenschrift" 1930, S. 3687.

Schönwandt, Max — Neues und altes Aktienrecht. Berlin 1937.

Schönwandt, Max — Die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaften. Sonderabdruck (Merkblatt) aus der Zeitschrift „Zahlungsverkehr und Bankbetrieb", Jahrgang 1932.

Schroeder, Hellmut — Ausschüsse im Aufsichtsrat von Aktiengesellschaften, 1934.

Schütze, Kurt — Die Stellung des Aufsichtsrates der Aktiengesellschaft in der Privatwirtschaft und deren Forderung bei einer Reform des Aktienrechts, 1934.

Schwandt, Johannes — Das neue Aktiengesetz in „Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter", Jahrgang 1937, S. 305.

Simonis, Walter — Die strafrechtliche Verantwortung des Wirtschaftsprüfers nach den Bestimmungen des Aktienrechts, 1935.

Staub's — Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 14. Aufl., 2. Bd., Verfaßt unter Mitarbeit von Walter Schmidt und Heinz Pinner von Albert Pinner. Berlin und Leipzig 1933. (Zit. Staub-Pinner.)

Theermann, Hans Dietrich, — Die Haftung des Bilanzprüfers, 1933.

Tuschhoff, Otto — Die Haftung des Bilanzprüfers aus dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk nach den aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. Sept. 1931, I. Teil, 1933.

Voß, Wilhelm — Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts. Berlin 1927.

Zeitschriften und Entscheidungen:

Bankarchiv, Zeitschrift für Bank- und Börsenwesen.

Das „Recht".

Die nationale Wirtschaft. Organ der Wirtschaftsrechtler des nationalsozialistischen Rechtswahrerbundes und der Studiengesellschaft für Nationalökonomie.

Der Wirtschaftsprüfer.

Der Wirtschaftstreuhänder, Zeitschrift für deutsches Prüfungs- und Treuhandwesen.

Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter.

Deutsche Justiz.

Deutsche Juristenzeitung (DJZ.)

Juristische Wochenschrift (JW.)

Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht.

Zeitschrift für das gesamte Handels- und Konkursrecht.

Zentralblatt für Handelsrecht.

Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (RGZ.)

Entscheidungen des Reichsgerichtes in Strafsachen (RGSt.)

Reichsgesetzblatt (RGBl.)

Einleitung:

Die Erneuerung des Aktienrechts.

Die grundlegenden Veränderungen der wirtschaftlichen Verhältnisse als Folge des Krieges führten auf dem Gebiete des Aktienwesens einerseits zu neuen wirtschaftlichen Bedürfnissen, andererseits hatten sie manche Mißstände zur Folge. Diese Tatsachen gaben den ersten Anstoß zu großen Reformbestrebungen in fast allen Ländern. Zu den rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten, die zur Reform drängten, kamen die veränderten Anschauungen sozialer und politischer Art. Dabei ist zu bemerken, daß nicht alle Spannungen, die auftraten, auf Mängel im Aktienrecht zurückzuführen waren. Dies betont auch besonders die Denkschrift der Akademie für Deutsches Recht, wenn sie ausführt: „Unser Aktienrecht in seiner gegenwärtigen Gestalt ist eine spezifisch deutsche Schöpfung, die im Laufe der Jahre vielen anderen Gesetzgebungen zum Vorbild gedient hat. Seine Grundlagen sind gesund und jahrzehntelang hat es sich praktisch bewährt. Wenn seit der Novemberrevolution die Kritik an ihm immer schärfer wurde, so lag die Ursache weniger in seiner Form als in den Verschiebungen in der Wirtschaft infolge der Inflation, und vor allem in den Menschen, die die Form beherrschten. Nicht die AG., sondern die geschäftliche Moral hatte sich seit der Novemberrevolution verändert."[1])

In Deutschland begannen die Erneuerungsbestrebungen im Jahre 1926. Zwar hatte sich bereits der 33. Deutsche Juristentag in Heidelberg 1924 und der 34. Deutsche Juristentag in Köln 1926 mit aktienrechtlichen Belangen beschäftigt. Zur Reformfrage nahm man aber im ganzen negativ Stellung. Die Weiterprüfung der einzelnen Fragen wurde lediglich einem besonderen Ausschuß übertragen, dessen Bericht 1928 veröffentlicht wurde. Er enthielt insbesondere Vorschläge über Vorzugsaktien ohne Stimmrecht und mit beschränktem Stimmrecht, über Erleichterungen der Fusion und Umwandlung der Gesellschaftsform.

---

1) Ak. f. D. Recht, Berichte ders. von Geh.-Rat Dr. h. c. Wilhelm Kißkalt vom Juni 1934 (Akad. I).

Aber gerade mit den hier zu erörternden Problemen einer Pflichtprüfung befaßte sich die eingesetzte Kommission nur sehr flüchtig; sie lehnte schließlich deren Einführung ab mit der Begründung, daß eine derart umfangreiche Arbeit eine allzu große Belastung für die AG. bedeute.[1])

Auch der auf Grund des Reichsgesetzes vom 15. 4. 1926 eingesetzte „Ausschuß zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft", der sog. Enquête-Ausschuß, trat in eine Untersuchung der Wandlungen im Aktienrechtswesen ein.[2]) Die Arbeiten, die im Jahre 1928 der Oeffentlichkeit vorgelegt wurden, brachten keine befriedigende Lösung der behandelten Probleme. Vor allem verhielt sich der Ausschuß der Einführung der Pflichtprüfung gegenüber ablehnend.[3]) Allgemein wurde in Wissenschaft und Praxis das Versagen des Ausschusses festgestellt, in besonders schroffen Worten von Passow.[4])

Eine neue Belebung erfuhren die Reformgedanken erst wieder nach den schweren Einbrüchen der Wirtschaftskrise. Der Zusammenbruch der FAVAG (Frankfurter Allgemeine Versicherungs-AG.) im Jahre 1929 und der „Nordwolle" (Nordische Wollkämmerei) zeigte deutlich, daß durch den zunehmenden Verfall von Treu und Glauben im Wirtschaftsleben die schwersten Erschütterungen hervorgerufen wurden. Das war für den Staat der deutlichste Beweis, daß für die Wirtschaft mit ihrer starken Verflechtung aller Wirtschaftsteile und der Abhängigkeit der Teile vom Ganzen zur Sicherung des wirtschaftlichen Vertrauens ein gesetzliches Einschreiten unerläßlich sei und wenigstens in den dringendsten Fragen keinen Aufschub mehr dulde. Bereits im Jahre 1929 hatte sich das Reichsjustizministerium mit Fragebogen, die etwa 700 Einzelfragen enthielten, an die meistbeteiligten Kreise gewandt und 1930 seinen I. Entwurf veröffentlicht. In einem vom Reichsjustizministerium im Jahre 1931 herausgebrachten zweiten Entwurf fand dann das ganze seit vielen Jahren besprochene und zum Teil ausgereifte Gedankengut auf dem Gebiete des Aktienrechts seinen endgültigen Ausdruck.[5]) Hervorzuheben ist, daß dieser zweite Entwurf sich grundsätzlich zur Reform

---

[1]) Ber. der durch den 34. D. Jur.-Tag eingesetzten Kommission zur Prüfung einer Reform des Aktienrechts, Mannheim-Berlin-Leipzig 1928, S. 23.

[2]) Ausschuß zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft. Verhandlungen und Berichte des Unterausschusses für allgem. Wirtschaftsstruktur (1. Unterausschuß), 3. Arbeitsgruppe: Wandlungen in den wirtschaftlichen Organisationsformen: 1. Teil: Wandlungen in den Rechtsformen der Einzelunternehmungen und Konzerne, Berlin 1928.

[3]) Enquête-Ausschuß, a. a. O., S. 64 ff.

[4]) Richard Passow, Der Strukturwandel der AG. im Lichte der Wirtschafts-Enquête, S. 34.

[5]) Entwurf I und II eines Gesetzes über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften, veröffentlicht durch das Reichsjustizministerium, Berlin 1930 und 1931.

bekannte und den Ausbau von Publizitätsvorschriften und die Einführung der Pflichtprüfung vorsah. Bei den damaligen politischen Verhältnissen war es jedoch eine Unmöglichkeit, den Entwurf von 1931 im Wege der ordentlichen Gesetzgebung zu verabschieden.

Als sich dann die Ereignisse überstürzten und den Zusammenbruch der Dresdner- und Danatbank, der Kreditanstalt und den damit verbundenen Zerfall des Kreuger-Konzerns zur Folge hatten, sah sich der Staat endgültig veranlaßt, einen Teil des Reformwerkes durch den ersten Teil der Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931 (abgekürzt: NotVO. vom 19. 9. 1931) zum Gesetz zu machen. Damit wurde wenigstens den dringendsten Bedürfnissen abgeholfen und die schwersten Mißstände beseitigt. So brachte die NotVO. außer neuen Bestimmungen über den Erwerb eigener Aktien, die Kreditgewährung an Vorstandsmitglieder und die Zusammensetzung des Aufsichtsrats vor allem eingehende Vorschriften über den Inhalt des Geschäftsberichtes, die Aufgliederung des Jahresabschlusses und die Pflichtprüfung. Ergänzt wurde die VO. durch Vorschriften über die Kapitalherabsetzung in erleichterter Form vom 6. 10. 1931, durch das Gesetz über die Kraftloserklärung von Aktien vom 20. Dezember 1934 und durch die vielen Durchführungsverordnungen zu diesen Gesetzen.

Nach dem Erlaß der NotVO. vom 19. 9. 1931 schien besonders in den Kreisen der Wirtschaft das allgemeine Interesse für die Aktienreform ziemlich erloschen zu sein. Dies war auch nicht weiter verwunderlich, hatten doch alle Beteiligten und interessierten Kreise, unter ihnen auch die Spitzenverbände der Wirtschaft, Gelegenheit gehabt, sich zu den ihnen vom Reichsjustizministerium zugeleiteten Fragebogen eingehend zu äußern. Die Reichsregierung vertrat jedoch in wiederholten Kundgebungen die Auffassung, daß eine Erneuerung des Aktienrechts nur im Rahmen einer allgemeinen Reform durchgeführt werden könne. Eine Vorwegnahme einzelner Fragen, wozu der Gesetzgeber infolge der akut gewordenen Wirtschaftskrise in der NotVO. leider gezwungen gewesen sei, könne nicht als Reform angesehen werden. Lehmannn-Hirsch[1]) betonen deshalb mit Recht, daß man die NotVO. ihrer Form und ihrem Inhalt nach höchstens als ein „Gelegenheitsgesetz" betrachten müsse, das anknüpft „an die Vorfälle der jüngsten Zeit". Es ist auch leicht einzusehen, daß ein modernes Aktienrecht nicht dadurch reformiert werden kann, daß diese oder jene neue Vorschrift eingefügt oder der einen oder anderen Bestimmung des geltenden Rechts eine andere Fassung gegeben wird.[2])

---

[1]) Jul. Lehmann, Ernst E. Hirsch: VO. über Aktienrecht, Vorwort, S. V, VI.

[2]) Friedr. Goldschmit, Aktiengesetz, Einl. II, b. S. 12: „Man kann nicht aus dem Räderwerk des modernen Aktienrechts einzelne Teile herauslösen, ohne damit den wirtschaftlichen Organismus schwer zu gefährden".

Von einer Reform des Aktienrechts kann vielmehr nur gesprochen werden, wenn man aus der Gesamtheit der Aktienrechtsprobleme die ungesunden Teile ausscheidet und sie entweder durch neue ersetzt oder erweitert. Allein dadurch kann der Wirtschaft ein ihrer inneren Struktur entsprechendes aus einer Einheit bestehendes Gesetz zur Verfügung gestellt werden.[1])

Nach der Uebernahme der Macht durch den Nationalsozialismus wurden die Erneuerungsarbeiten tatkräftig fortgeführt. Gefördert wurden diese Bestrebungen durch die Tatsache, daß sich mit der nationalen Revolution eine Wandlung der bestehenden Staats- und Wirtschaftsauffassung vollzog. Die Reform hatte früher ihren Antrieb durch verschiedene Gedankenrichtungen, Rechts- und Wirtschaftsauffassungen und durch sich widersprechende Weltanschauungen erhalten; jetzt verlangte der einheitliche politische Wille des neuen Staates auch auf dem Gebiete des Wirtschaftsrechts seine folgerichtige Erfüllung. Dem Wesen des autoritären und totalen Staates entsprach es, daß er im Januar 1934 einen besonderen Ausschuß unmittelbar mit der Vorbereitung des Reformwerkes betraute. Dieser Ausschuß wurde eingesetzt bei der Akademie für Deutsches Recht und bestand aus hervorragenden Vertretern der Partei, der Wirtschaft und Wissenschaft. Das Ergebnis der gründlichen und sorgfältigen Arbeiten wurde in zwei Berichten vom April 1934 und April 1935 niedergelegt. Diese Berichte waren die Grundlage des daraufhin vom Reichsjustizministerium fertiggestellten Gesetzesentwurfes, der die Zustimmung der Reichsregierung fand. Er ist als „Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937“ im Reichsgesetzblatt zusammen mit einem Einführungsgesetz dazu verkündet worden und am 1. Oktober 1937 in Kraft getreten.

Das neue Aktiengesetz ist getragen von dem Gedanken, die Bedürfnisse der Wirtschaft mit den Grundsätzen des Nationalsozialismus in Einklang zu bringen. Daraus ergaben sich im Vergleich zu den früheren Reformbestrebungen grundsätzlich neue Fragestellungen, die in die großen Gesichtspunkte der Anonymität, des Führergrundsatzes, des sozialen Gedankens und des Verhältnisses der Aktiengesellschaft zum Staat eingeordnet werden können.

Bevor im einzelnen darauf eingegangen werden kann, welche Aenderungen das neue Aktiengesetz für die Abschlußprüfung gebracht hat, ist zunächst zu untersuchen, wie früher die Kontrolle der Aktiengesellschaften ausgeübt wurde und welche Umstände zur Einführung der Pflichtprüfung führten.

---

[1]) Franz Schlegelberger, Notverordnung und Reform in JW. 1931, S. 2913.

§ 1.

Die Pflichtprüfung.

a) Die Kontrolle der Aktiengesellschaft im allgemeinen und die Einführung der Pflichtprüfung.

Die Pflichtprüfung durch besondere außerhalb der AG. stehende Prüfer wurde durch die Novelle vom 19. September 1931 gesetzlich eingeführt.

Bis dahin war der Aufsichtsrat das einzige und ausschließliche Kontrollorgan der AG. Die Revisions- und Ueberwachungspflicht des Aufsichtsrates kam zum ersten Mal in der Aktiennovelle vom 11. Juni 1870 zum Ausdruck. Der Aufsichtsrat wurde notwendiges Organ der Gesellschaft,[1]) und die ihm übertragenen Aufgaben wurden später in § 246 des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 übernommen. Der § 246 HGB. bildete die Grundlage der aufsichtsratlichen Tätigkeit überhaupt. Im Absatz 1 war allgemein ausgesprochen, daß der Aufsichtsrat die Geschäftsführung der Gesellschaft in allen Zweigen der Verwaltung zu überwachen und sich zu diesem Zweck von dem Gange der Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten hatte. Er hatte weiter die Jahresrechnungen, die Bilanzen und die Vorschläge zur Gewinnverteilung zu prüfen und darüber der Generalversammlung Bericht zu erstatten. Die Revision sollte somit einmal eine Gewähr dafür bieten, daß die Geschäftsführung der Gesellschaft geprüft war und in rechtlicher Beziehung zu keinen Bedenken Anlaß gab. Weiter sollte die Revision der Generalversammlung dafür bürgen, daß die Entlastung des Vorstandes und des Aufsichtsrates auf Grund des Rechnungswesens zu Recht erfolgt war.

Im Laufe der wirtschaftlichen Entwicklung zeigte es sich jedoch, daß der Aufsichtsrat der ihm im Gesetz vorgeschriebenen Prüfung nicht gerecht werden konnte. Er bekam in der Praxis immer mehr Verwaltungspflichten und wurde zu einem reinen Verwaltungsorgan. Besonders bei großen Gesellschaften ging das Schwergewicht der Leitung vom Vorstand als dem ausführenden Organ auf den Aufsichtsrat, vor allem auf dessen Vorsitzenden, über. Der Grund für diese Entwicklung lag in der Zusammensetzung des Aufsichtsrates in der Praxis. Er verkörperte immer mehr das hauptsächliche Kapitals- und Unternehmerinteresse. Seine Mitglieder setzten sich aus den herrschenden Großaktionären, den Vertretern befreundeter Bankhäuser und den Direktoren und Aufsichtsratsmitgliedern verbundener Gesellschaften zusammen. Da-

---

[1]) Nach Art. 209 der Aktiennovelle vom 11. Juni 1870 mußte der Gesellschaftsvertrag Bestimmungen enthalten über die Bestellung eines Aufsichtsrates von mindestens drei aus der Zahl der Aktionäre zu wählenden Mitgliedern.

neben wurden auch hier und da Männer in den Aufsichtsrat gewählt, die durch ihren Namen und ihre Stellung der Gesellschaft zu Ansehen verhelfen sollten. Bei einem so gegliederten Aufsichtsrat war es begreiflich, daß sich die Mitglieder auf die Dauer nicht mit einer reinen Kontrolle begnügten, sondern dem Unternehmen, an dem sie mit ihrem Kapital interessiert waren, helfend und fördernd zur Seite standen. Sie verließen ihr eigentliches Aufgabengebiet, die Kontrolle, und wurden immer mehr in die laufenden Geschäfte hineingezogen, bis sie schließlich in der Hauptsache nur noch Verwaltungstätigkeiten ausübten. Der Aufsichtsrat war viel zu sehr mit seinen eigenen Geschäften in Anspruch genommen und er war an der Verwaltung in einem solchen Umfange beteiligt, daß er eine Revision, die auf keinen Fall eine Nachprüfung eigener Handlungen des Revisors selbst sein darf, durchführen konnte.[1]) Bei einer Kontrolle des zum Verwaltungsrat gewordenen Aufsichtsrates mußte daher der unhaltbare Zustand eintreten, daß er sich letzten Endes selbst kontrollierte und damit eine unabhängige und objektive Kontrolle nicht mehr vorlag.[2]) Es kam hinzu, daß der Aufsichtsrat rein praktisch nicht mehr in der Lage war, eine ordnungsmäßige Revision durchzuführen. Mit der Entwicklung der Aktiengesellschaften zu Unternehmungen mit zahlreichen Tochtergesellschaften wurde die Buchführung immer umfangreicher. Neben einer genauen Kenntnis des Wirtschafts- und Gesellschaftsrechts wurde für eine Prüfung eine umfassende Sachkenntnis im Buch- und Bilanzierungswesen Voraussetzung. Der Aufsichtsrat konnte aber diese notwendigen Kenntnisse nicht haben; denn er setzte sich nicht aus Buchsachverständigen zusammen, sondern er bestand in den meisten Fällen aus Männern der Wirtschaft, denen diese sachlichen Voraussetzungen fehlten. Die einzelnen Aufsichtsratmitglieder, die neben ihrem Berufe in vielen anderen Gesellschaften als Aufsichtsratsmitglieder tätig waren, fanden auch gar nicht mehr die Zeit, sich mit einer gründlichen Buchkontrolle zu befassen und ihren Revisionspflichten in gehöriger Form nachzukommen.

Vielfach suchte deshalb der Aufsichtsrat seiner ihm vom Gesetz auferlegten Kontrollpflicht dadurch zu genügen, daß er seine Ueberwachungsfunktion besonderen berufsmäßigen Revisoren oder Revisionsgesellschaften übertrug, die von der Gesellschaft angestellt wurden. In der Generalversammlung berief sich dann der Aufsichtsrat einfach auf die Revisionsberichte. Eine solche Prüfung wurde in Theorie und Praxis als angemessene Erfüllung der Prüfungspflicht seitens des Aufsichtsrates angesehen.[3]) Darüber hinaus versprachen sich die Gesellschaften durch

---

[1]) Wilhelm Voß, Die obligatorische Revision im Rahmen der Reform des Aktienrechts, S. 20.

[2]) Max Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht, S. 64.

[3]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262e Anm. 5.

eine jährlich vorgenommene freiwillige Prüfung eine Steigerung des Vertrauens und des Kredites ihrer Unternehmungen. Doch bestanden gegen die Ansicht, daß der Aufsichtsrat durch eine von beauftragten Revisoren vorgenommene Prüfung von seiner Aufsichtspflicht entbunden wird, Bedenken. Einmal rein praktisch, weil ohne eine eingehende Regelung keine Kontrolle über die Eignung der gewählten Prüfer bestand, und diese daher auch nicht in allen Fällen einheitlich durchgeführt werden konnte. Ausschlaggebender aber war, daß es auch hierbei allein beim Aufsichtsrat lag, ob er sich in der Ausübung seiner Kontrollpflicht in dieser Form unterstützen lassen wollte oder nicht. Außerdem standen die gewählten Revisoren naturgemäß in einem gewissen Abhängigkeitsverhältnis zu der von ihnen zu prüfenden Gesellschaft. Sie mußten immerhin damit rechnen, daß sie im Falle eines für die Gesellschaft unangenehmen Revisionsberichtes keine weiteren Prüfungsaufträge mehr zu erwarten hatten. Sie gerieten somit zu der Gesellschaft in ein gefahrbringendes Vertrauensverhältnis, das sie dazu verleiten konnte, verdächtige Momente bei der Revision zu übersehen. Als Beispiel für den Wert einer solchen Revision sei die „Nordwolle" angeführt, die vor ihrem Zusammenbruch seit 40 Jahren von der gleichen Treuhandgesellschaft geprüft wurde.[1]) Der vom Gesetz erstrebte Zweck einer unbedingten Ueberwachung wurde durch eine in dieser Art vorgenommene Prüfung nicht erreicht. Eine Prüfung durch beauftragte Revisoren blieb immer eine interne Angelegenheit des Aufsichtsrates und war nicht imstande, Zusammenbrüche zu verhindern oder zu mildern.

Als sich dann die Verhältnisse innerhalb der Gesellschaften immer mehr komplizierten und die Beurteilung des Rechnungswesens und die damit zusammenhängenden Fragen immer schwieriger wurden, zeigte es sich, daß der Aufsichtsrat seinen Aufgaben nicht mehr gewachsen war. Besonders die Vorfälle der Krisenzeit, die zum Zusammenbruch verschiedener großer Wirtschaftsunternehmungen führten, ließen erkennen, daß bei größeren Unternehmungen die dem Aufsichtsrat obliegende Kontrolle nicht ausreichte, ein einwandfreies Rechnungswesen und eine ordnungsmäßige Bilanzierung zu gewährleisten. So wurde bei den Zusammenbrüchen wiederholt festgestellt, daß der Aufsichtsrat über die tatsächlichen Vorgänge in keiner Weise informiert gewesen war. Für das Versagen in dieser Richtung kann jedoch der Aufsichtsrat allein nicht verantwortlich gemacht werden. Eine so eingehende Revision, wie sie die wirtschaftliche Entwicklung mit sich gebracht hatte, konnte vom Aufsichtsrat niemals durchgeführt werden. Er konnte neben seinen sonstigen Aufgaben nicht die erforderliche mühevolle Kleinarbeit leisten,

---

[1]) Hellmut Gottschalk, Die Lehren aus den Aktienskandalen der Nachkriegszeit, S. 28.

die für eine stichhaltige Kontrolle nötig war[1]). Man konnte deshalb die dem Aufsichtsrat nach § 246 HGB. obliegende Pflicht, die überhaupt keine Revision im Sinne einer eingehenden Prüfung des gesamten Geschäftsganges an Hand sämtlicher Rechnungsunterlagen darstellt, nicht überspannen, sondern mußte sie auf einen ihm zumutbaren Umfang begrenzen. Es blieb deshalb nichts anderes übrig als besondere Revisoren zu bestellen, die durch ihre Berufsausbildung geeignet waren, eine Revision, wie sie auf Grund der tatsächlichen Verhältnisse erforderlich wurde, durchzuführen. Die fortschreitende Krise führte dem Staat deutlich vor Augen, daß eine planmäßige Wirtschaftskontrolle vor allem zur Sicherung des Vertrauens unerläßlich sei. Der Staat erkannte jetzt auch, daß der Verlust des Kapitals bei Fehlleitungen von Unternehmungen nicht nur die Gesellschaft schwer treffen mußte, sondern den Staat selbst schädigen konnte. Und so hatte denn angesichts der Bedeutung, die zahlreiche Großunternehmungen infolge ihrer wachsenden Konzentration für die gesamte Volkswirtschaft mehr und mehr einnahmen, bereits der Entwurf I eine Pflichtprüfung des Jahresabschlusses vorgesehen (§§ 118—125). In der Begründung zu diesem Entwurf ist zum Ausdruck gebracht, daß „Verwaltung fremden Vermögens zur Rechenschaft verpflichtet" und daß „der gesteigerten Macht der Verwaltung bei der Betreuung fremden Kapitals eine gesteigerte Rechenschaftspflicht und Kontrolle entsprechen muß".[2])

Durch Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmungen vom 6. Juni 1931[3]) war die Pflichtprüfung zunächst für Versicherungsgesellschaften eingeführt. Durch die Aktienrechtsverordnung vom 19. September 1931 wurde dann auch die Bilanzprüfung den Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien zur Pflicht gemacht. Da jedoch bei Erlaß der Verordnung nicht genügend hinreichend ausgebildete Prüfer vorhanden waren, bestimmte der Art. 3 der ersten DVO., daß die Prüfung nur für Gesellschaften mit einem Aktienkapital von mindestens 3 Millionen Reichsmark für das Geschäftsjahr, das nach dem 30. 9. 1931 begonnen hatte, Pflicht sein sollte. Die Pflichtprüfung für Aktiengesellschaften mit einem Grundkapital von mindestens 500000 Reichsmark trat erst ein Jahr später ein. (2. DVO. vom 20. 12. 1932)[4]). Die dritte DVO. vom 1. 4. 1933[5]) regelte die Pflichtprüfung für Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die Wirtschaftsbetriebe der öffentlichen Hand

---

[1]) Wilhelm Voß, Obligatorische Revision, S. 21; Paul Fischer, Die Aktiengesellschaft in der nat.-soz. Wirtschaft, in Schriften d. Ak. f. D. Recht, München und Leipzig 1936, S. 99 und 100.

[2]) Goldschmit, Aktiengesetz. Einl. II b, S. 10; Begründung zum Entwurf I, S. 95.

[3]) RGBl. 1931, I, S. 315.

[4]) RGBl. I, S. 563.

[5]) RGBl. I, S. 163.

sind. Erst durch die DVO. vom 16. 2. 1934[1]) wurden auch diejenigen Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die der Prüfung bislang nicht unterlagen, weil ihr Grundkapital weniger als 500000 Mark betrug, der Prüfung unterworfen. Die Prüfung hatte zum ersten Mal für das Geschäftsjahr, das nach dem 30. 9. 1933 begonnen hatte, stattzufinden. Damit war gesetzlich ausgesprochen, daß sich alle Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien ohne Rücksicht auf die Höhe des Grundkapitals der Prüfung zu unterziehen hatten. Befreit von der Pflichtprüfung waren nur die in Art. 4 der ersten DVO. und § 9 der zweiten DVO. aufgeführten Gesellschaften (private Notenbanken, die Deutsche Golddiskontbank, Gemeinnützige Wohnungsunternehmungen).

Die Einführung der Pflichtprüfung durch die Novelle vom 19 September 1931 galt zusammen mit den übrigen Publizitätsmaßnahmen bis zum Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 als die bedeutendste Neuerung auf dem Gebiete des Aktienrechts überhaupt[2]). Das ergibt sich aus folgenden Erwägungen. In den Aktiengesellschaften sind große Teile des deutschen Volksvermögens und der deutschen Produktionskraft zusammengefaßt. Die gesamte Oeffentlichkeit hat daher ein großes Interesse daran, von den Aktiengesellschaften Rechenschaft über die sachgemäße Verwaltung und Nutzung der ihnen anvertrauten Erzeugungsstätten und Erzeugungsmittel zu erhalten. Die Aktiengesellschaften können diese nicht als ihr uneingeschränktes Eigentum betrachten, sondern verwalten sie als „Treuhänder des gesamten deutschen Volkes". In diesem Sinne heißt es auch in der Begründung zur Aktienrechtsnovelle: „Eine derartige Kontrolle erscheint auch deshalb notwendig, weil eine Zahl von Aktiengesellschaften sich zur zentralen Sammelstelle des nationalen Kapitals entwickelt hat. Eine gewissenhafte Rechnungsführung entspricht daher nicht nur dem Interesse der Gesellschaften, ihrer Gläubiger und Aktionäre, sondern dem der gesamten Volkswirtschaft." Dieses öffentliche Interesse findet seinen wichtigsten Niederschlag in der Rechenschaftspflicht der Aktiengesellschaften, besonders in der Bekanntmachung des Jahresabschlusses.

Die Pflichtprüfung hat somit verschiedene Zwecke zu erfüllen. Sie soll einmal den für die Gesellschaft handelnden Personen sachverständige Berater zur Verfügung stellen, die ihnen in der Ausübung ihres Amtes

---

[1]) RGBl. I, S. 125.

[2]) Staub-Pinner, Albert: Kom. zum HGB 14. Aufl., Einführung zu §§ 262 a—g; Friedr. Goldschmit, Das neue Aktienrecht, § 262 a, Anm. 1; Hugo Horrwitz, Walter Horrwitz, Fritz Ullmann, Kom. zum neuen Aktienrecht, Vorbem. zu Art. VI, S. 168; Albert Pinner, Aktiennovelle und Bankenaufsicht, S. 50; Karl Schmölder, Die Pflichtprüfung und Verwaltungsreform in der Aktienrechtsnovelle im JW. 1931, S. 2925; Franz Schlegelberger, Leo Quassowski, Karl Schmölder, VO. über Aktienrecht, vom 19. Sept. 1931, Vorbem. 1 vor § 262 a.

behilflich sind. In Erfüllung dieser Aufgaben haben die Prüfer darauf zu achten, daß die Leitung der Gesellschaft im Einklang mit den Gesetzen und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Wirtschaftsführung steht. Damit hängt zusammen, daß die Prüfer dafür Sorge zu tragen haben, daß Mißstände in der Verwaltung und Geschäftsführung möglichst frühzeitig erkannt und abgestellt werden.

Die Pflichtprüfung soll die Aktionäre als die unmittelbaren Geldgeber davor schützen, daß die von ihnen der Gesellschaft zur Verfügung gestellten Mittel ordnungswidrig angelegt und von den Leitern der Gesellschaft unnötig verwirtschaftet werden.

Den Gläubigern der Gesellschaft und den Volksgenossen, die mit ihr in Verbindung treten wollen, soll die Pflichtprüfung eine Gewähr dafür bieten, daß bei der Gesellschaft ordnungsmäßig gewirtschaftet wird und sie sich auf die veröffentlichten Jahresabschlüsse auch verlassen können.

Schließlich soll die Pflichtprüfung der Gesamtheit dafür bürgen, daß die der Aktiengesellschaft zur Verfügung gestellten sehr erheblichen Teile des Volksvermögens ordentlich verwaltet werden. Sie soll damit dazu beitragen, das Vertrauen zur Unternehmung und zur Wirtschaft überhaupt zu festigen. Erfüllt sie diese Aufgaben, so wird sie zu einer Beruhigung im Wirtschaftsleben und zu seiner Gesundung beitragen[1]).

Durch die Einführung der Pflichtprüfung wurde weiter die Möglichkeit geschaffen, die geltenden Vorschriften über den Aufsichtsrat den tatsächlichen Verhältnissen anzupassen. Es brauchen an den Aufsichtsrat bezüglich der Aufsicht keine Anforderungen mehr gestellt zu werden, die dieser wirksam gar nicht erfüllen kann. Der Aufsichtsrat wird keineswegs überflüssig, wie man annehmen könnte, sondern es findet nur eine „Arbeitsteilung" zwischen dem Aufsichtsrat und den Prüfern statt. Die Aufsichtsfunktion des Aufsichtsrats wird nicht ersetzt, sondern nur ergänzt und erleichtert[2]). So hat denn auch die Novelle den § 246 Abs. 1 S. 1 HGB. unverändert gelassen. Dem Aufsichtsrat obliegen demnach auch weiterhin die Pflichten der allgemeinen Geschäftsüberwachung; er hat den Jahresabschluß zu überprüfen und darüber der Hauptversammlung Bericht zu erstatten. Auf diese unter eigener Verantwortung vorzunehmende Bilanzprüfung des Aufsichtsrates konnte nicht verzichtet werden. Der Aufsichtsrat ist organisch und gewissermaßen notwendig aus der Aktiengesellschaft hervorgewachsen, und er hat sich für die Gesellschaft als unentbehrlich erwiesen. Er bleibt das, was

---

[1]) Heinrich Rheinstrom, Das neue Aktienrecht, Vorbem. vor Art. VI, Anm. IV, S. 131; Rich. Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, S. 26.

[2]) Rheinstrom, a. a. O., Vorbem. vor Art. VI, S. 130: „Die Einführung der Bilanzprüfung bedeutet nur eine Entlastung des Aufsichtsrates". Ebenso Staub-Pinner, a. a. O., § 246, Einl. II.

sein Name sagt, Aufsichtsrat, er wird nicht zum bloßen Verwaltungsrat[1]). Die Beibehaltung des Aufsichtsrates als Kontrollorgan ist schon deshalb zu begrüßen, weil er mehr als die Prüfer, die in die großen Linien der Geschäftspolitik nicht eindringen können, imstande ist, in großen Zusammenhängen das Ergebnis der Prüfung zu würdigen und praktisch auszuwerten. Die Unterlage für die Prüfung des Aufsichtsrates bildet nach Einführung der Pflichtprüfung der Bericht der Prüfer. Der Aufsichtsrat hat seine Pflicht erfüllt, wenn er den Bericht der Prüfer eingehend studiert und das Prüfungsergebnis sachgemäß und kritisch würdigt[2]). Eine nochmalige Ueberprüfung der Unterlagen, soweit über deren Richtigkeit keine Zweifel bestehen, ist ebensowenig erforderlich wie die Beteiligung an den Einzelheiten der Prüfung[3]). Dagegen muß die Auffassung von Lehmann-Hirsch[4]), daß der Aufsichtsrat regelmäßig die durch die Prüfer vorgenommene Prüfung als Erledigung seiner Prüfungspflicht ansehen könne, als zu weitgehend abgelehnt werden.

Auch das neue Aktiengesetz hält an der Einrichtung des Aufsichtsrates als Kontrollorgan fest (§ 95 Abs. 1 AktG.). Darin besteht aber auch in Zukunft seine einzige Aufgabe; es können ihm nicht mehr, wie es bislang der Fall war, Maßnahmen der Geschäftsführung übertragen werden (§ 95 Abs. 5 AktG.). Das schließt jedoch nicht aus, daß er auch weiterhin der Erhaltung geschäftlicher Beziehungen und Verbindungen dient.

b) Die Pflichtprüfung nach der Novelle vom 19. September 1931 und dem Aktiengesetz vom 30. Januar 1937.

Das neue Aktiengesetz vom 30. Januar 1937 hat die bewährten Prüfungsvorschriften der Aktiennovelle von 1931 in den §§ 135—142 übernommen. Jedoch erhielten die Bestimmungen, abgesehen von der Aenderung der bisherigen Bezeichnung „Bilanzprüfer" in „Abschlußprüfer" eine erheblich größere Bedeutung.

Wenn auch nach den Vorschriften der Novelle von 1931 die Gesellschaft verpflichtet war, ihren Jahresabschluß und ihren Geschäfts-

---

[1]) Otto Tuschhoff, Die Haftung des Bilanzprüfers aus dem Prüfungsbericht und dem Bestätigungsvermerk, S. 21.

[2]) Karl Schmölder, in JW. 1931, S. 2927; Max Homberger, Organe, Publizität und Pflichtprüfung in JW. 1931, S. 2935.

[3]) Max Hachenburg, Der Gesetzentwurf zur Aktienreform in DJZ. 1930, S. 1482; Heinrich Friedländer, Aktienrecht, § 262e, Anm. 3, II.

[4]) Lehmann-Hirsch, § 262e Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski-Schmölder 1932, a. a. O., Vorbem. 2 vor § 262a „Blindes Verlassen auf das Ergebnis der Bilanzprüfung entschuldigt nicht."

bericht alljährlich prüfen zu lassen, so herrschte doch vielfach die Ansicht, daß trotz der bestimmten Fassung in § 262a HGB. eine Prüfung dann nicht stattzufinden brauche, wenn Vorstand, Aufsichtsrat und alle Aktionäre damit einverstanden waren. Ein ohne vorherige Prüfung festgestellter Jahresabschluß wurde höchstens als anfechtbar angesehen.[1]) Die Prüfung wurde eben nur als eine rein innere Angelegenheit der Gesellschaft betrachtet.[2]) Diese Auffassung führte aber in ihrer rein praktischen Auswirkung zu einer bedenklichen Durchlöcherung des Prüfungszwanges. Sie verkennt, daß die Prüfung nicht nur den internen Interessen der Gesellschaft, sondern auch öffentlichen Zwecken dient. Vor allem soll sie nach Möglichkeit zu verhindern suchen, daß sich die wirtschaftlichen Zusammenbrüche der Jahre 1929 bis 1931 noch einmal wiederholen. Mit dem öffentlichen Charakter der Pflichtprüfung ist aber ein Verzicht durch Uebereinstimmung aller Beteiligten nicht vereinbar.[3])

Die in Wissenschaft und Praxis über den Pflichtcharakter der Prüfung herrschenden Zweifel wurden durch den Erlaß der siebten Verordnung zur Durchführung der aktienrechtlichen Vorschriften der VO. des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 8. Juni 1934[4]) grundsätzlich beseitigt. Der Gesetzgeber suchte eine Umgehung der Prüfungspflicht dadurch zu verhindern, daß er dem Vorstand die Pflicht auferlegte, in jedem Falle die Bestellung von Abschlußprüfern herbeizuführen. Wesentlich ist dabei, daß dem Gericht die Möglichkeit gegeben wird, den Vorstand durch Ordnungsstrafen zur Bestellung von Bilanzprüfern anzuhalten.[5]) Somit können sich die Gesellschaften nicht mehr der Prüfung entziehen, ohne dem Vorwurf einer Verletzung öffentlicher Pflichten ausgesetzt zu sein. Aber auch die siebte DVO. brachte nicht in allen Fällen den gewünschten Erfolg. Es fehlten die notwendigen Handhaben zur Durchführung des gesetzlichen Willens, wozu Ordnungsstrafen allein nicht genügen.

---

[1]) Staub-Pinner, § 262a, Anm. 16 und 16a; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262b Anm. 5; Max Hachenburg-Jul. Lehmann, Bilanzen und Bilanzprüfung in JW. 1932, S. 690; Düringer-Hachenburg, Das Handelsgesetzb. v. 10. Mai 1897, III. Bd., I. Teil, 3. Aufl., erl. von Fritz Bing, Jul. Flechtheim, Max Hachenburg, Einl. I, Anm. 35; Goldschmit, a. a. O. § 262b, Anm. 15.

[2]) Küsters, Die Pflichtprüfung im neuen Aktienrecht, in Bankarchiv, 1937, S. 500.

[3]) Schlegelberger, Quassowski, Schmölder, 1932, § 262a, Anm. 6; Friedländer, a. a. O., § 262b, Anm. 5; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262a, Anm. 9; Max Schönwandt, Die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaft, Sonderabdruck aus der Zschr. „Zahlungsverkehr und Bankbetrieb" 1932, Anm. 2, S. 6.

[4]) RGBl. I, 1934, S. 491.

[5]) Arthur Nebelung, Fragen der Bilanzprüfung in JW. 1936, S. 2039; Max Lauterbach, Die Erzwingung der Pflichtprüfung in „Der Wirtschaftstreuhänder" 1936, S. 195.

Im nationalsozialistischen Staat hat sich dann die Auffassung von der Pflichtprüfung völlig gewandelt. Die Frage der Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit einer Pflichtprüfung stand außer Zweifel. Die Bedeutung und Entwicklung der Aktiengesellschaften für die gesamte Wirtschaft, an der nicht nur die Aktionäre, sondern besonders auch der Staat interessiert ist, führten zu der Erkenntnis, daß gegebenenfalls zur Erreichung des Zweckes die Pflichtprüfung in eine Zwangsprüfung umgewandelt werden müsse. Die Aktiengesellschaften sind keine ungebundenen Wirtschaftssubjekte, die auf andere Teile der Volkswirtschaft keine Rücksicht zu nehmen brauchen und nach Belieben schalten und walten können. Sie verkörpern vielmehr einen Teil des gesamten Volksvermögens, und deshalb ist eine regelmäßige Prüfung der Rechnungslegung nicht nur im Interesse der Gesellschaft und ihrer Aktionäre, sondern vor allem auch im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit notwendig. Sie alle sind in gleichem Umfang an der Gesundung und Sauberkeit des deutschen Aktienwesens interessiert.

Das neue Aktiengesetz wurde diesen Gedankengängen gerecht. Die Prüfungsbestimmungen sind durch den grundlegenden Satz in § 135, Abs. 1 Aktiengesetz, daß ein ohne vorherige Prüfung festgestellter Jahresabschluß nichtig ist, zu zwingenden öffentlich-rechtlichen Vorschriften erhoben.[1]) Durch diese einschneidende Regelung ist nunmehr die Pflichtprüfung zur Zwangsprüfung umgestaltet und damit der Schlußpunkt unter eine langjährige Entwicklung gesetzt worden.

Eine besondere Bedeutung gewinnt die Prüfung des Jahresabschlusses durch die schärfere Abgrenzung der Aufgaben der einzelnen Verwaltungsträger; insbesondere durch die Erweiterung der Befugnisse des Vorstandes. Aus dem Gedanken heraus, daß fortan die Leitung der Gesellschaft beim Vorstand liegt, mußte die bisherige ausschließliche Zuständigkeit der Hauptversammlung über die Feststellung des Jahresabschlusses (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung) eine Aenderung erfahren. In Zukunft hat der Vorstand im Einvernehmen mit dem Aufsichtsrat den Jahresabschluß festzustellen (§ 125 Aktienges.) Eine Feststellung durch die Hauptversammlung findet nur statt, wenn entweder der Aufsichtsrat den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß nicht billigt oder wenn Vorstand und Aufsichtsrat gemeinsam die Entscheidung der Hauptversammlung für erforderlich halten.

Um den Vorstand zur Einhaltung seiner Pflichten, die sich bei der Prüfung ergeben, anzuhalten, ist neben der Nichtigkeitsbestimmung in § 135, Abs. 1 Aktienges. dem Registerrichter die Möglichkeit gegeben, in noch weiterem Maße als bisher auf Grund der VO. vom 8. Juni

---

[1]) Küsters, a. a. O.. S. 500 „Hierin kann der Kernpunkt der neuen Regelung der Abschlußprüfung erblickt werden".

1934 Ordnungsstrafen zu verhängen (§ 303 Aktiengeſ.). Gerade dieſe Beſtimmung wird die Geſellſchaften veranlaſſen, dafür zu ſorgen, daß ihr Vorſtand um eine reibungsloſe Durchführung der Abſchlußprüfung ſtändig bemüht iſt.

§ 2.

Die Stellung des Abſchlußprüfers.

a) Wahl und Beſtellung des Abſchlußprüfers.

Die Abſchlußprüfer werden entſprechend der Regelung im alten Geſetz (§ 262b, Abſ. 1 HGB.) von der Hauptverſammlung gewählt. (§ 136 Aktiengeſetz). Durch dieſe Regelung ſoll die Unabhängigkeit der Abſchlußprüfer von dem Vorſtand und Aufſichtsrat und damit die Objektivität und Gewiſſenhaftigkeit der Prüfungstätigkeit gewährleiſtet werden.[1]) Würde man dem Aufſichtsrat die Auswahl überlaſſen haben, ſo wäre die Gefahr einer gewiſſen „Kundenabhängigkeit" gegeben, die ſich unter Umſtänden zum Schaden der Geſellſchaft auswirken könnte. Die Pflichtprüfung iſt nicht nur eine Angelegenheit des Aufſichtsrats, ſondern der ganzen Geſellſchaft.[2]) Die Wahl muß in der Tagesordnung der Hauptverſammlung beſonders angekündigt werden, wenn nicht eine außerordentliche Hauptverſammlung einberufen wird (§ 108 Aktiengeſetz). Sie ſoll jeweils vor Ablauf des Geſchäftsjahres erfolgen, auf das ſich die Prüfung erſtreckt. (§ 136, Abſ. 1 Aktiengeſetz). Damit iſt nun nicht geſagt, daß eine Wahl nach Ablauf des Geſchäftsjahres ohne weiteres ungültig iſt. Es handelt ſich bei der Beſtimmung in § 136 Abſ. 1 Aktiengeſetz nur um eine Sollvorſchrift, die ſich den Bedürfniſſen im Einzelfall anpaſſen kann. Deshalb ſoll eine etwaige Verſpätung die Wirkſamkeit der vor der Feſtſtellung des Jahresabſchluſſes durchgeführten Prüfung nicht in Frage ſtellen.[3]) Die Wahl der Abſchlußprüfer muß aber ſo rechtzeitig vorgenommen werden, daß die Prüfung ordnungsmäßig durchgeführt und vor dem Ablauf der in § 125 Abſ. 1 Aktiengeſetz beſtimmten Friſt beendet ſein kann. Soweit nicht § 136 Abſ. 4 Aktiengeſetz Platz greift, ſteht bis dahin der Hauptverſammlung das Wahlrecht zu. Zur gültigen Wahl bedarf es grundſätzlich der einfachen Stimmenmehrheit (§ 113 Abſ. 1 Aktiengeſetz), doch können in den Satzungen andere Beſtimmungen getroffen werden (§ 113 Abſ. 2 Aktiengeſetz). Das Wahlergebnis iſt in die notarielle Niederſchrift aufzunehmen (vgl. § 111 Aktiengeſetz).

[1]) Max Homburger, Aufſichtsrat und Bilanzprüfer im neuen Aktienrecht, S. 16; Franz Schlegelberger, Leo Quaſſowski, Guſtav Herbig, Ernſt Geßler, Wolfgang Hefermehl, Aktiengeſetz vom 30. Januar 1937, § 136, Anm. 2.

[2]) Schmölder in JW. 1931, S. 2926.

[3]) Schlegelberger-Quaſſowski, 1937, § 135 Anm. 3.

Der Gedanke, daß eine unabhängige und sachliche Abschlußprüfung nur dann gegeben sein kann, wenn sie von einer unbeteiligten dritten Stelle vorgenommen wird, hat den Gesetzgeber veranlaßt, im § 137 Aktiengesetz eingehend und bindend vorzuschreiben, wer die Tätigkeit als Abschlußprüfer ausüben darf. Danach dürfen als Abschlußprüfer nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gewählt oder bestellt werden. Die Hauptversammlung kann unter diesen Wirtschaftsprüfern frei wählen. Sie kann einen oder mehrere Prüfer bestimmen. Zugleich kann sie hilfsweise die Wahl eines Prüfers für den Fall vornehmen, daß der zunächst gewählte Prüfer die Revision ablehnt oder durch irgendwelche Umstände an der Ausführung des Auftrages verhindert ist. Die Ersatzwahl wird sich vielfach empfehlen, um eine erneute Wahl durch eine Hauptversammlung oder die gerichtliche Bestellung eines Ersatzprüfers zu vermeiden.

Die Hauptversammlung kann die Wahl des Prüfers bis zum Abschluß der Prüfung, d. h. bis zur Vorlage des Prüfungsberichtes an den Vorstand und Aufsichtsrat (§ 139 Abs. 2 Aktiengesetz), jederzeit widerrufen. Es bedarf dazu eines ordnungsmäßigen Beschlusses der Hauptversammlung, die die Abschlußprüfer ernannt hat. Wird die Wahl widerrufen, so kann dies gegebenenfalls zu einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung mit den Abschlußprüfern führen.

Die Forderung nach Unabhängigkeit der Abschlußprüfer kommt weiter darin zum Ausdruck, daß als Abschlußprüfer Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrates sowie Angestellte der zu prüfenden Gesellschaft weder gewählt noch bestellt werden dürfen (§ 137 Abs. 2 S. 1 Aktiengesetz). Das gleiche gilt von den Vorstandsmitgliedern, Aufsichtsratsmitgliedern und Angestellten einer Gesellschaft, welche die zu prüfende Gesellschaft beherrscht oder von ihr abhängig ist (§ 137 Abs. 2 S. 2 Aktiengesetz).

Der Kreis der wählbaren Personen ist gegenüber dem bisherigen Recht (§ 262c Abs. 2 HGB.) durch das Aktiengesetz noch eingeschränkt worden. Der § 137 Abs. 2 S. 2 Aktiengesetz bestimmt, daß ein Prüfer, der unter dem maßgebenden Einfluß einer Gesellschaft steht, nicht wie bisher nur diese Gesellschaft selbst, sondern auch die sie beherrschende oder von ihr abhängige Gesellschaft nicht prüfen darf. Diese Vorschrift soll eine einwandfreie, objektive Prüfung ermöglichen, bei der jedes persönliche Interesse und jede persönliche Rücksichtnahme zwischen den Prüfern und der Gesellschaft ausgeschaltet ist.

In gewissen Sonderfällen wird der Abschlußprüfer nicht durch Wahl, sondern durch gerichtliche Bestellung zu seiner Tätigkeit berufen. Die Abschlußprüfer werden vom Gericht bestellt, wenn der Vorstand, der Aufsichtsrat oder eine Minderheit, die über 10 % des Grundkapitals verfügt, gegen die Wahl Widerspruch erhebt und dieser begründet ist (§ 136 Abs. 2 Aktiengesetz). Der Widerspruch kann vom Vorstand

und Aufsichtsrat nur in ihrer Eigenschaft als Gesellschaftsorgan geltend gemacht werden. Das Recht steht somit nicht den einzelnen Mitgliedern, sondern nur den Organen als Gesamtheit zu[1]).

Erhebt die Minderheit Widerspruch, so ist dieser nur zu berücksichtigen, wenn glaubhaft gemacht wird, daß sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tage der Hauptversammlung Inhaberin der Aktien ist. Für die Glaubhaftmachung sind alle Beweismittel zulässig, besonders Schlußscheine, Bescheinigungen einer einwandfreien Bankstelle, Stückeverzeichnisse, Depotauszüge usw. Es genügt aber zur Glaubhaftmachung auch eine eidesstattliche Versicherung vor einem Gericht oder Notar, z. B. auch dem protokollierenden Notar (§ 136 Abs. 3 Aktiengesetz). Der Widerspruch muß zur Niederschrift der Hauptversammlung, welche die Wahl der Prüfer vorgenommen hat, erklärt werden. Er darf vom Vorstand, Aufsichtsrat oder einer Minderheit nur im Interesse der Gesellschaft erhoben werden.[2]) Der Widerspruch liegt im Gesellschaftsinteresse, wenn gegen die von der Hauptversammlung gewählten Abschlußprüfer sachliche oder persönliche Bedenken bestehen, z. B. bezüglich ihrer Sachverständigkeit, Zuverlässigkeit und Objektivität. Zweifel hinsichtlich dieser Eigenschaften sind immer gegeben, wenn gegen die Vorschriften des § 137 Aktiengesetz verstoßen ist[3]).

Etwaige Sonderinteressen berechtigen nicht zum Widerspruch. So kann es vorkommen, daß zwischen den Abschlußprüfern und einzelnen Mitgliedern des Vorstandes oder Aufsichtsrates persönliche Gegensätze bestehen. Diese spielen keine Rolle und können keinen Widerspruch begründen[4]). Ebenso ist ein Widerspruch dann nicht gerechtfertigt, wenn der Abschlußprüfer zwar das Vertrauen der Mehrheit der Hauptversammlung, nicht aber das der Verwaltung genießt. Dabei darf nicht verkannt werden, daß an sich für eine gedeihliche Prüfung eine vertrauensvolle Zusammenarbeit zwischen den Abschlußprüfern und der Verwaltung unbedingt wünschenswert ist. Doch würde die Zuerkennung eines Widerspruchs in den Fällen, wo das Vertrauen fehlt, dahin führen, daß die Mitglieder der Verwaltung sich von jedem ihnen irgendwie unbequemen Prüfer befreien könnten. Der Wahl des Abschlußprüfers kann grundsätzlich auch deshalb nicht widersprochen werden, weil der Abschlußprüfer schon wiederholt den Jahresabschluß ordnungsmäßig geprüft hat. Im Gegenteil wird die Prüfung durch denselben Abschluß-

---

[1]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 b, Anm. 7; Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 6; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 b, Anm. 6; Schlegelberger-Quassowski, 1937, a. a. O., § 136, Anm. 8.

[2]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 b, Anm. 8 und 9; Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 b, Anm. 8; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 11, a. A.: Adolf Baumbach, Aktiengesetz v. 30. Jan. 1937, § 136, Anm. 3.

[3]) Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 12; Staub-Pinner, a. a. O., § 252 b, Anm. 8.

[4]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 b, Anm. 3.

prüfer, der die Verhältnisse genau kennt, meistens im Interesse der Gesellschaft liegen. Andererseits kann es aber doch vorkommen, daß im Einzelfalle bei wiederholter Prüfung durch denselben Abschlußprüfer Bedenken gegen die Objektivität und Unabhängigkeit auftauchen, die zum Einsetzen eines neuen Prüfers nach Widerspruch gegen die Wahl des bisherigen berechtigen.

Ueber den Widerspruch entscheidet das Amtsgericht des Sitzes der Gesellschaft (§ 14 Aktiengesetz, § 145 FGG.) Hat sich das Gericht davon überzeugt, daß ein formell ordnungsmäßiger Widerspruch vorliegt, so hat es vor der Entscheidung die Beteiligten zu hören. Beteiligt im Sinne des Gesetzes sind nur diejenigen, die auf die Auswahl des Prüfers einen Einfluß ausüben; also die Personen, die den Abschlußprüfer gewählt haben und diejenigen, welche den Widerspruch erhoben haben. Der Abschlußprüfer selber ist daher nicht Beteiligter, „er ist Objekt, nicht aber Partei des Wahlaktes"[1]. Jedoch ist das Gericht berechtigt, die Abschlußprüfer nach pflichtgemäßem Ermessen im Rahmen des amtlichen Ermittlungs- und Beweisverfahrens gemäß § 12 FGG. zu vernehmen.

Die Entscheidung des Gerichts ist unanfechtbar, ganz gleich, wie sie ausfällt. Wird der Widerspruch für begründet erklärt, so geht das Recht, die Prüfer zu bestimmen, uneingeschränkt auf das Gericht über. Eine Neuwahl der Prüfer durch die Hauptversammlung ist von diesem Zeitpunkt ab ausgeschlossen. Hat aber die Hauptversammlung für den Fall, daß der Widerspruch gegen die Wahl des Prüfers durchdringt, bereits einen Ersatzprüfer gewählt, so darf das Gericht nur dann einen neuen Abschlußprüfer bestellen, wenn auch gegen die Wahl des Ersatzprüfers begründeter Widerspruch erhoben ist. Anderenfalls treten die Ersatzprüfer im Augenblick der Entscheidung des Gerichts ohne weiteres in der Rechtsstellung des ausgeschiedenen Abschlußprüfers ein.

Vor der Bestellung der Prüfer hat das Gericht die amtliche Vertretung des Handelsstandes, d. h. die zuständige Industrie- und Handelskammer, zu hören (§ 136, Abs. 3 Aktiengesetz). Es ist jedoch an die Beurteilung der Kammer nicht gebunden, sondern kann nach eigenem Ermessen entscheiden. Gegen die Entscheidung des Gerichts, die endgültig ist und sofort in Rechtskraft erwächst (§ 136, Abs. 3, S. 3, Halbs. 2 Aktiengesetz), ist kein weiteres Widerspruchsverfahren noch ein sonstiges Rechtsmittel zulässig.

---

[1] Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 b, Anm. 9; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 12; Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 11; Staub-Pinner, § 262 b, Anm. 11; Horrwitz-Ullmann, § 262 b, Anm. 10; a. A.: Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 b, Anm. 4; Rheinstrom, a. a. O., § 262 b, Anm. 12; Friedländer, a. a. O,. § 262 b, Anm. 4; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 28: er hält den Abschlußprüfer deshalb für beteiligt, „weil er durch die Wahl und seine Bereitwilligkeit zu ihrer Annahme schon in Beziehung zur Gesellschaft getreten ist."

Durch das in § 136, Abs. 2 und 3 Aktiengesetz gegebene Rechtsmittel des Widerspruchs gegen die Auswahl der Abschlußprüfer wird aber eine Anfechtungs- oder Nichtigkeitsklage nicht ausgeschlossen.[1]) Das Widerspruchsverfahren dient lediglich zur beschleunigten Klärung etwaiger Zweifelsfragen über die Geeignetheit und Unabhängigkeit des Prüfers. Der Gesellschaft soll dadurch die Möglichkeit gegeben werden, Ungewißheiten im Geschäftsleben schnell zu beseitigen. Das für diesen Zweck besonders geschaffene Rechtsmittel des Widerspruchs geht deshalb auch der allgemeinen Anfechtungsklage aus § 197, § 199 Aktiengesetz vor. Es ist auch dann gegeben, wenn eine Verletzung des Gesetzes oder der Satzung nicht vorliegt. Der Widerspruch kann sich auf jede Verletzung der Interessen der Gesellschaft gründen. Das Widerspruchsverfahren und die Anfechtungsklage haben auch ganz verschiedene Ziele. Die erfolgreiche Anfechtungsklage vernichtet den Wahlbeschluß der Hauptversammlung; sie hat aber keinen Einfluß darauf, was die Hauptversammlung nunmehr Abweichendes beschließt. Das Widerspruchsverfahren geht viel weiter. Es führt zur Bestellung eines anderen Abschlußprüfers. Der Hauptversammlung wird die Wahlfreiheit genommen und die Bestimmung der Prüfer durch einen endgültigen Beschluß des Gerichts ersetzt.[2]) Wenn auch zuzugeben ist, daß beide Verfahren sich überschneiden können, so bestehen doch nach dem Gesetz keine Anhaltspunkte, daß neben dem Widerspruchsverfahren nicht auch die Anfechtungsklage statthaft sein soll. Im übrigen scheiden die Unzuträglichkeiten aus, wenn im Widerspruchsverfahren ein neuer Abschlußprüfer bestellt ist. In diesem Falle erledigt sich der Anfechtungsprozeß in der Hauptsache.[3])

Außer im Falle des Widerspruchs werden die Abschlußprüfer vom Gericht bestellt, wenn die Wahl durch die Hauptversammlung bis zum Ablauf des Geschäftsjahres nicht stattgefunden hat. (§ 136, Abs. 4 Aktiengesetz). Das Gericht greift hierbei jedoch nicht von Amts wegen ein, sondern nur auf Antrag des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder eines Aktionärs. Der Vorstand und der Aufsichtsrat müssen den Antrag als Körperschaft stellen. Der Vorstand ist, was jetzt im Gegensatz zu § 262 b, Abs. 4 HGB. ausdrücklich im Gesetz (§ 136, Abs. 4, S. 3 Aktiengesetz) festgelegt ist, verpflichtet, beim Vorliegen der Voraussetzungen den Antrag zu stellen. Gegebenfalls können die Vorstandsmitglieder durch Ordnungsstrafen zur Erfüllung dieser Ver-

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 b, Anm. 6; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann, § 262 b, Anm. 17; Staub-Pinner, § 262 b, Anm. 9; a. A.: Goldschmit. § 262 c, Anm. 8, wie Goldschmit, Baumbach, § 136, Anm. 3: „Der Widerspruch ist ein außerordentlicher Rechtsbehelf, der die Anfechtung wegen der Auswahl ausschließt".

[2]) Horrwitz-Ullmann, § 262 b, Anm. 17.

[3]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 7.

pflichtung angehalten werden (§ 303, Abs. 1 Aktiengesetz). Aber auch für den Aufsichtsrat kann die Stellung des Antrags nicht nur ein Recht sein, sondern muß auch für ihn als Ueberwachungsorgan eine Pflicht bedeuten.[1]) Hat die Hauptversammlung die Wahl nicht rechtzeitig vorgenommen und liegt ein ordnungsmäßiger Antrag vor, so hat das Gericht die Abschlußprüfer zu bestellen.

Weiter hat eine Bestellung der Abschlußprüfer durch das Gericht nach § 136, Abs. 4, S. 2 Aktiengesetz zu erfolgen, wenn ein gewählter Prüfer die Annahme des Prüfungsauftrages abgelehnt hat, weggefallen bzw. am rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist und die Hauptversammlung keinen anderen Prüfer gewählt hat. Auch hier bedarf es, wie bei der Unterlassung der Wahl — „gleiches gilt für den Fall" — eines Antrages des Vorstandes, des Aufsichtsrates oder eines Aktionärs. Nun ist es aber durchaus möglich und zulässig, daß die Hauptversammlung schon für den Fall, daß ein Abschlußprüfer fortfällt, einen Ersatzprüfer gewählt hat oder nach dem Fortfall des Prüfers eine Ersatzwahl in einer außerordentlichen Hauptversammlung vornimmt. Ist das rechtzeitig geschehen, so wird dadurch die gerichtliche Bestellung von Ersatzprüfern ausgeschlossen. Hat aber das Gericht nach Ablauf des Geschäftsjahres von sich aus bereits Prüfer bestellt, so kann keine Ersatzwahl mehr stattfinden. Sie ist nur dann noch möglich, wenn die Bestellung durch das Gericht auf Antrag des Vorstandes widerrufen wird. (§ 136, Abs. 6 Aktiengesetz).

Vorstand und Aufsichtsrat machen sich nach § 84, § 99 Aktiengesetz ersatzpflichtig, wenn sie es versäumen, entweder bei Fortfall eines gewählten Prüfers eine außerordentliche Hauptversammlung mit der Tagesordnung: Ersatzwahlen einzuberufen oder die gerichtliche Bestellung der Prüfer nach § 136, Abs. 4 zu betreiben.

Der § 136, Abs. 4 Aktiengesetz ist analog auch dann anzuwenden, wenn ein gerichtlich bestellter Prüfer die Annahme des Prüfungsauftrages ablehnt, aus sonstigen Gründen fortfällt oder an dem rechtzeitigen Abschluß der Prüfung verhindert ist.[2])

Das Gericht hat vor der Bestellung der Prüfer, wie beim Widerspruchsverfahren, die zuständige Industrie- und Handelskammer zu hören. Eine Anhörung der Beteiligten erübrigt sich aber hier, da der Wahl eines bereits vorgeschlagenen Prüfers nicht widersprochen und hierüber entschieden wird. Die Entscheidung des Gerichts ist endgültig, es gibt dagegen kein Rechtsmittel.

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 16; Martin Höppner, Praxis des Aktienrechts, S. 201.

[2]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262b, Anm. 6: „Es ist ebenso zu verfahren, wie bei dem Wegfall eines gewählten Prüfers". Hans Neufeld, Die aktienrechtlichen Vorschriften der Verordnung vom 19. Sept. 1931, § 262b, Anm. 4; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 17.

Auf Antrag des Vorstandes kann das Gericht die Bestellung des Prüfers widerrufen (§ 136, Abs. 6, S. 2 Aktiengesetz). Es liegt im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts, ob es dem Antrag stattgeben will. Zweckmäßig wird das Gericht vor seiner Entscheidung den Abschlußprüfer zur Stellungnahme auffordern. Gegen den Widerruf des Gerichts stehen dem Abschlußprüfer keine Rechtsmittel zu. Mit dem Widerruf erlischt der Prüfungsvertrag, und die Gesellschaft ist zur sofortigen Kündigung berechnet.

Wird ein nicht öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer zum Abschlußprüfer gewählt oder fehlen dem Prüfer die in § 137, Abs. 2 Aktiengesetz vorgeschriebenen Eigenschaften, so ist der Wahlbeschluß nichtig. (§ 195, Ziff. 3 Aktiengesetz). Die Vorschriften in § 137 verkörpern zwingendes, unverzichtbares, im öffentlichen Interesse gegebenes Recht. Bislang wurde aus dem Wortlaut des § 262c, Abs. 1 HGB. „sollen nur" in der Literatur teilweise gefolgert, daß es sich lediglich um eine Sollvorschrift handelt und deshalb bei Verletzung nur Anfechtbarkeit gegeben ist.[1]) Andere Autoren hielten die Wahl für nichtig[2]) oder ließen nur das Widerspruchsverfahren zu.[3])

Auch war nach früherem Recht streitig, ob durch eine Verletzung der Vorschriften im § 262c, Abs. 2 HGB. der Wahlbeschluß schlechthin nichtig oder nur anfechtbar war.[4])

Diese Meinungsverschiedenheiten sind durch den neuen Wortlaut des § 137 Aktiengesetz „dürfen nur" — „dürfen nicht" — endgültig beseitigt. Die gleichlautende Wortfassung in Absatz 1 und Absatz 2 bringt eindeutig zum Ausdruck, daß die Rechtsfolgen bei Verletzung der Vorschriften nur die gleichen sein können.

Neben der Nichtigkeitsklage bleibt auch das Widerrufsverfahren nach § 136, Abs. 2 und 3 Aktiengesetz zuläßig. Schweben beide Verfahren, so darf der Richter das Widerspruchsverfahren nicht aussetzen, bis der Prozeßrichter über die Nichtigkeitsklage entschieden hat. Ergeht eine Entscheidung im Widerspruchsverfahren, so findet damit der Nichtigkeitsrechtsstreit in der Hauptsache seine Erledigung.

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262c, Anm. 5; Staub-Pinner, a. a. O., § 262c, Anm. 3; Höppner, a. a. O., S. 204.

[2]) Jul. von Gierke, Handelsrecht und Schiffahrtsrecht 1933, § 41, V, 2 S. 377; Homburger in JW. 1931, S. 2939; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262c, Anm. 2.

[3]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262c, Anm. 1; Rheinstrom, a. a. O., § 262c, Anm. 9; Friedländer, a. a. O., § 262c, Anm. I; Goldschmit, a. a. O., § 262c, Anm. 8.

[4]) Für nichtig halten den Wahlbeschluß: Schlegelberger-Quassowski, § 262c, Anm. 11; Höppner, a. a. O., S. 204; Goldschmit, a. a. O., § 262c, Anm. 9: Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 43; für eine Anfechtbarkeit neben dem Widerspruchsrecht sind: Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262c, Anm. 4; Rheinstrom a. a. O., § 262c, Anm. 10; Staub-Pinner, a. a. O., § 262c, Anm. 6; Friedländer a. a. O., § 262c, Anm. II; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262c, Anm. 8.

Ein Verstoß gegen die Vorschriften des § 137 hat auch bei einer gerichtlichen Bestellung des Abschlußprüfers Nichtigkeit zur Folge. Ein solcher Fall wird aber praktisch wohl kaum eintreten, da das Gericht sich vor der Bestellung von der Industrie- und Handelskammer beraten lassen muß, und somit in aller Regel geeignete Prüfer bestellen wird. Immerhin ist aber ein Versehen oder eine Täuschung des Gerichts denkbar. Tauchen im Einzelfall Zweifel an der Gültigkeit des Bestellungsaktes auf, so kann das Gericht jederzeit die Wahl gemäß § 136, Abs. 5 Aktiengesetz widerrufen oder auch seine Verfügung gemäß § 18, Abs. 1 FGG. formell aufheben.

Wird die Vorschrift des § 137 Aktiengesetz nicht beachtet und die Prüfung von einem vom Prüfungsamt ausgeschlossenen Prüfer durchgeführt, so handelt es sich nicht um eine „Abschlußprüfung" im Sinne des Gesetzes. Ein trotzdem festgestellter Jahresabschluß ist nach § 135, Abs. 1, S. 2 Aktiengesetz nichtig.

Nach erfolgter Wahl durch die Hauptversammlung hat der Vorstand dem Abschlußprüfer den Prüfungsauftrag unverzüglich zu erteilen, damit der Prüfer in der Lage ist, mit der Prüfung rechtzeitig zu beginnen (§ 136, Abs. 1 Aktiengesetz). Die Vorstandsmitglieder können vom Registergericht durch Ordnungsstrafen zur Erteilung des Auftrages angehalten werden. Darüber hinaus machen sie sich durch schuldhaftes Hinauszögern für alle durch den Verzug entstehenden Schäden ersatzpflichtig. Ein Prüfungsauftrag kann nur dann nicht sofort erteilt werden, wenn ein Widerspruchsverfahren schwebt, dessen Ausgang erst abgewartet werden muß. Der vom Gesetz gebrauchte Ausdruck „Prüfungsauftrag" ist nun nicht dahin zu verstehen, daß es sich hier um ein unentgeltliches Auftragsverhältnis nach §§ 662 ff. BGB. handelt. Der Vorstand macht dem Abschlußprüfer lediglich das Angebot, mit der Gesellschaft einen Prüfungsvertrag abzuschließen. Dieser Prüfungsvertrag bildet die privatrechtliche Grundlage für die Tätigkeit des Prüfers.

Die rechtliche Natur des Prüfungsvertrages ist umstritten. Er wird im Schrifttum angesehen als Dienstvertrag, Werkvertrag oder als Dienstvertrag oder Werkvertrag, der eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstande hat. Die Frage, welcher dieser Ansichten im Einzelnen der Vorzug zu geben ist, hat nicht nur theoretische, sondern auch praktische Bedeutung. So kann z. B. bei einem Dienstvertrag die Gesellschaft nicht auf Erteilung eines Bestätigungsvermerks klagen, was beim Werkvertrag durchaus möglich ist.[1] Weiter kennt der Dienstvertrag keine Vorschußpflicht, wohl aber der Werkvertrag. Aber auch sonst bestehen zwischen Dienstvertrag und Werkvertrag wesentliche Unterschiede. Beim Dienstvertrag wird die Arbeit als solche ohne Rücksicht auf den

[1] Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 123.

Erfolg geschuldet (§ 611 BGB.), beim Werkvertrag wird ein Arbeitserfolg versprochen (§ 631 BGB.). Ein weiteres Merkmal des Dienstvertrages im Gegensatz zum Werkvertrag ist der mehr oder weniger maßgebende Einfluß des Dienstberechtigten auf den Dienstverpflichteten und die persönliche Abhängigkeit dieses von jenem. Aus diesen persönlichen Beziehungen ergibt sich eine besondere Treupflicht des Dienstverpflichteten gegenüber dem Dienstberechtigten.

Führt man sich diese Unterschiede vor Augen, so erscheint die Annahme eines Werkvertrages gerechtfertigt. Die Gesellschaft kann kein Interesse daran haben, daß der Abschlußprüfer überhaupt tätig wird, sondern Gegenstand des Vertrages ist der Erfolg, der durch die Tätigkeit des Prüfers herbeigeführt werden soll: die Erstattung des Prüfungsberichts und die Erteilung des Bestätigungsvermerkes. Schließlich ist ein Werkvertrag aus dem Grunde anzunehmen, weil ein persönliches Band, wie beim Dienstvertrag, zwischen der Gesellschaft und dem Abschlußprüfer nicht besteht. Der Prüfer arbeitet selbständig und nicht in persönlicher Abhängigkeit von der Gesellschaft. Es ist gerade die Absicht der neuen Vorschriften, den Prüfer möglichst unabhängig von der Gesellschaft zu machen, um ihm so die Freiheit seiner Entscheidung zu sichern. Zwar besteht auch für den Abschlußprüfer der Gesellschaft gegenüber eine Treupflicht, die besonders in § 141 Aktiengesetz zum Ausdruck kommt; aber diese begründet keineswegs eine Gegenseitigkeit der persönlichen Beziehungen im Sinne des Dienstvertrages. Der Abschlußprüfer übt eine selbständige Tätigkeit wirtschaftlichen Charakters aus, die im Interesse der Gesellschaft und der Oeffentlichkeit vorgenommen wird. Somit stellt der Prüfungsvertrag einen Werkvertrag dar, der eine Geschäftsbesorgung im Sinne des § 675 BGB. zum Gegenstand hat.[1])

Ist der Prüfungsauftrag erteilt, so steht es im Belieben des Abschlußprüfers, ob er ihn annehmen will oder nicht. Lehnt er den Auftrag ab, so hat er der Gesellschaft unverzüglich davon Mitteilung zu machen (§ 663, § 675 BGB.).

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 b, Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 5; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 d, Anm. 8; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 b, Anm. 4; Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 5 und 21; Höppner, a. a. O., S. 314; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 b, Anm. 2; Rheinstrom, a. a. O., § 262 b, Anm. 6; Hermann, Anatol Ertel: Wirtschaftsprüfung, S. 159; Hans Dietrich Theermann, Die Haftung des Bilanzprüfers, S. 10; Baumbach, a. a. O., § 136, Anm. 2. Einen Dienstvertrag nehmen an: Gierke, a. a. O., § 41, Anm. V in Verbindung mit § 41, Anm. II, 1; Homburger in JW. 1931, S. 2938; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 113; Köenige, Handausgabe des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897, 3. Aufl. bearb. v. Heinr. Koenige, Rob. Teichmann, Walter Koehler, § 262 b, Anm. 5: „Es liegt ein Dienstvertrag oder lediglich Auftrag vor, je nachdem, ob eine Vergütung gewährt wird oder nicht". Ebenso 4. Aufl., 1937, § 136, Anm. 2.

Der Prüfungsvertrag erlischt durch den Tod oder die Geschäftsunfähigkeit des Prüfers, sowie durch die Liquidation der Prüfungsgesellschaft nach § 673 BGB. Nicht berührt wird der Vertrag dagegen durch Liquidation der zu prüfenden Gesellschaft.[1]) Die Gesellschaft kann den Vertrag jederzeit kündigen (§ 649 BGB.). Dem Abschlußprüfer selbst steht dieses Recht nicht ohne weiteres zu. Es ist ihm dies nur dann möglich, wenn die Gesellschaft die für die Prüfung nötigen Unterlagen nicht zur Verfügung stellt und dieser Verpflichtung trotz Fristsetzung nicht nachkommt.

Wird der Abschlußprüfer durch das Gericht bestellt, so hat das die gleiche Wirkung wie die Erteilung des Prüfungsauftrages durch den Vorstand.[2]) Vertragsparteien sind auch in diesem Falle die Gesellschaft und der Abschlußprüfer. Der Prüfungsvertrag kommt unmittelbar durch Zustellung der gerichtlichen Verfügung an den Abschlußprüfer und durch die Uebernahme der Prüfung, die selbstverständlich auch hier in seinem Belieben steht, zustande.[3]) Eine besondere Auftragserteilung durch den Vorstand erübrigt sich daher.

b) Das Verhältnis des Abschlußprüfers zu den Organen der A.G.

Mit der Einführung der Pflichtprüfung tauchte die Frage auf, welche rechtliche Stellung der Abschlußprüfer im System des Aktienrechts einnimmt. Ist er Organ der Gesellschaft, Hilfsorgan oder nur Sachverständiger?

Sicher sind die Abschlußprüfer kein Vertretungsorgan in dem Sinne, daß sie die Gesellschaft nach außen hin gegenüber Dritten vertreten und gemäß § 31 BGB. haftbar machen können. Sie üben vielmehr ausschließlich Kontrollfunktionen aus und sind für ihre Handlungen nur persönlich verantwortlich (§ 141, Abs. 1 Aktiengesetz).

Mit der in der Literatur überwiegend vertretenen Ansicht ist anzunehmen, daß die Abschlußprüfer ein neues vollwertiges Organ der AG. darstellen.[4]) Die Organstellung des Abschlußprüfers ergibt sich aus seiner „Eingliederung in die Organisation der Gesellschaft". Er wird von der Hauptversammlung gewählt und es werden ihm organmäßige

---

[1]) Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 21 i.

[2]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 b, Anm. 7.

[3]) Höppner, a. a. O., S. 317; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 15.

[4]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 a, Anm. 1; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 d, Anm. 7; Gierke, a. a. O., § 41, Anm. I, 1; V, 2; Rheinstrom, a. a. O., Vorbem. vor Art. VI, S. 129; Hachenburg in DJZ. 1930, S. 1482; Homburger in JW. 1931, S. 2935; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 17 und 45; Max Homburger, Neugestaltung des Aktienrechts, S. 23; Friedländer, a. a. O, § 262 b, Anm. 3; Herm. Anotol Ertel, Der öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und die Pflichtrevision, S. 111; Küsters, in Bankarchiv, 1937, S. 499.

Aufgaben übertragen. Diese Funktionen leiten sich auch nicht aus dem Zuständigkeitsbereich des Aufsichtsrates ab. Wäre das der Fall, so könnten die Abschlußprüfer höchstens als Hilfsorgan oder Bevollmächtigte des Aufsichtsrates angesehen werden. Gerade eine solche Abhängigkeit des Abschlußprüfers vom Aufsichtsrat hat aber der Gesetzgeber vermeiden wollen. Deshalb wurde bestimmt, daß die Hauptversammlung die Abschlußprüfer zu wählen hat und nicht der Aufsichtsrat.[1]) Der Prüfer übt seine Tätigkeit in voller Selbständigkeit neben dem Vorstand und Aufsichtsrat aus. Er ist mit eigenen Befugnissen gegenüber diesen Organen ausgestattet und nicht an ihre Weisungen gebunden. Inhalt und Umfang seines Auftrags richten sich allein nach dem Gesetz. Er kann deshalb in seiner ihm gesetzlich vorgeschriebenen Tätigkeit weder durch die Hauptversammlung noch den Vorstand oder Aufsichtsrat beschränkt werden. Für die Ausübung seiner Tätigkeit ist er nur der Hauptversammlung unmittelbar verantwortlich und nicht dem Aufsichtsrat. Damit hängt zusammen, daß nur die Hauptversammlung einen Prüfer abberufen kann, dagegen dem Aufsichtsrat es versagt ist, einem ihm unbequemen Prüfer den Auftrag zu entziehen.

Diese Ausführungen kennzeichnen den Abschlußprüfer als ein vollwertiges Organ der Gesellschaft. Zwar ist die Ernennung eines Abschlußprüfers nicht Voraussetzung für die Entstehung der Gesellschaft, wohl aber für ihre Geschäftsführung in der Zukunft; bestimmt doch der § 135, Abs. 1 Aktiengesetz, daß ein ohne Prüfung festgestellter Jahresabschluß nichtig ist. Auch Schlegelberger-Quassowski und Schmölder[2]) erkennen eine organähnliche Stellung des Abschlußprüfers an; doch sei diese Stellung der des Vorstandes und Aufsichtsrates nicht gleichwertig wegen der zwangsläufigen Begrenzung ihrer Tätigkeit. Selbständige Verwaltungsträger wie der Vorstand und Aufsichtsrat könnten die Abschlußprüfer schon wegen der „Einmaligkeit ihrer Leistung“ nicht sein. Sie seien deshalb nur als sachverständige Hilfsorgane der Gesellschaft, nicht etwa des Aufsichtsrates, zu dem keine unmittelbaren Rechtsbeziehungen bestehen, anzusehen.[3])

Es läßt sich aber keineswegs aus der Begrenzung des Aufgabenkreises der Abschlußprüfer allein schon folgern, daß die Prüfer nur ein Hilfsorgan sein können. Die Einmaligkeit der Leistung hat doch nur die Bedeutung, daß zwar der jeweilige Träger der Aufgaben wechseln kann; die Einführung der Abschlußprüfer als Organ bleibt bestehen.

---

[1]) Homburger in JW. 1931, S. 2938.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, Vorbem. 2 v. § 262a; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 2; Schmölder in JW. 1931, S. 2926; ähnlich Baumbach, a. a. O., § 135, Anm. 1: „Die Abschlußprüfer wirken bei ihrer Prüfung wie ein Organ“.

[3]) Tuschhoff, Otto, Die Haftung des Bilanzprüfers aus dem Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, S. 21.

Denn die Abschlußprüfung ist vom Gesetzgeber nicht als eine vorübergehende, sondern als eine Dauereinrichtung geschaffen. Wollte man einen gegenteiligen Standpunkt vertreten, so müßte u. U. auch dem Aufsichtsrat, dessen Mitglieder von Zeit zu Zeit ausscheiden und ersetzt werden, die Organstellung abgesprochen werden. Wichtigstes Argument für die Anerkennung des Abschlußprüfers als notwendiges Organ ist schließlich, daß er seine Tätigkeit vollig selbständig, unabhängig und unter eigener Verantwortung ausübt.

Wenn Goldschmit[1]) den Abschlußprüfer nur als Vertragsgegner, der mit der Gesellschaft einen Werkvertrag abschließt, betrachten will, so verkennt er, daß der Abschluß eines bürgerlich-rechtlichen Vertrages einer Stellung als Organ nicht entgegensteht. Auch zwischen den anderen Verwaltungsträgern bestehen neben der Bestellung noch vertragliche Rechtsbeziehungen, ohne daß sie dadurch ihre Stellung als Organ einbüßen müssen.[2])

Wie Goldschmit lehnt auch Neufeld[3]) die Organstellung des Abschlußprüfers ab. Er verleiht ihm nur die Stellung eines außerhalb der Gesellschaft stehenden Sachverständigen, der für den Aufsichtsrat und Vorstand wie ein gerichtlicher Sachverständiger lediglich ein Gutachten erstattet. Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, daß das Gesetz einmal dem Abschlußprüfer Machtbefugnisse verleiht, die weit über den Rahmen einer Gutachtertätigkeit hinausgehen. Ferner stehen der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung dem Abschlußprüfer nicht wie Richter gegenüber, die zur Ergänzung ihrer Sachkenntnis ein Gutachten einholen. Der Prüfungsbericht wird dem Aufsichtsrat nicht als Gutachten übergeben, sondern er soll nur als Grundlage für seinen Bericht an die Hauptversammlung dienen, welcher der Bericht des Abschlußprüfers selbst nicht vorgelegt wird.[4])

§ 3.

Die Rechte des Abschlußprüfers.

a) Das Recht auf Einsicht und Auskunft.

Um den Abschlußprüfern die ordnungsmäßige Erfüllung ihrer Obliegenheiten zu gewährleisten, hat ihnen der Gesetzgeber der Gesellschaft gegenüber gewisse Rechte verliehen, die im Einzelnen im § 138 Aktien-

---

1) Goldschmit, a. a. O., § 262b, Anm. 5.

2) Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 46.

3) Neufeld, Vorbem. 2 vor § 262a; die Organstellung lehnen weiter ab: Fischer, a. a. O., S. 113; Voß, a. a. O., S. 28.

4) Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 46; Schlegelberger-Quassowski, 1932, Vorm. 2 v. § 262a mit folgender Begründung: „Das Gutachten eines Sachverständigen im Prozeß kann, das des Prüfers muß eingeholt werden".

gesetz aufgeführt sind. Darnach ist der Vorstand verpflichtet, dem Prüfer den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht vorzulegen und ihm zu gestatten, in die Bücher und Schriften der Gesellschaft Einsicht zu nehmen. Darunter fallen gegebenenfalls auch die Bücher und Schriften der Zweigniederlassungen. Ueberhaupt umfaßt die Buchführung nicht nur die eigentlichen Buchhaltungsbücher und die dazu gehörigen Belege, sondern auch z. B. die Hauptversammlungs- und Aufsichtsratsprotokolle, Geheimakten, Geheimverträge usw.[1])

Gegenüber der bisherigen Regelung ist das Untersuchungsrecht des Abschlußprüfers insofern erweitert als er nicht nur berechtigt ist, die Gesellschaftskasse, sowie die Waren- und Effektenbestände zu prüfen, sondern die Vermögensgegenstände schlechthin. Es kann ihm deshalb nicht untersagt werden, die Betriebsanlagen zu besichtigen, wenn er es für erforderlich hält. Die Abschlußprüfer haben somit ungefähr dasselbe Einsichts- und Untersuchungsrecht wie der Aufsichtsrat nach § 95, Abs. 3 Aktiengesetz.[2]) Ueber die in § 138, Abs. 1 Aktiengesetz aufgezählten Rechte hinaus kann sich der Abschlußprüfer vom Vorstand alle Aufklärungen und Nachweise geben lassen, welche die sorgfältige Erfüllung seiner Prüfungspflicht erfordert (§ 138, Abs. 2 Aktiengesetz.) Alle diese Rechte haben zwingenden Charakter und können weder durch die Satzung noch den Prüfungsvertrag aufgehoben oder eingeschränkt, wohl aber erweitert werden.[3])

Der Abschlußprüfer kann die Vorlage der Prüfungsunterlagen und Auskunft vom Vorstand schon vor der Aufstellung des Jahresabschlusses verlangen. Voraussetzung hierfür ist aber, daß diese Unterlagen für die Vorbereitung der Abschlußprüfung benötigt werden und nicht überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens entgegenstehen. Der Prüfer kann also sogleich nach seiner Bestellung die Bücher und Schriften einsehen, wenn dadurch nicht die Feststellung des Jahresabschlusses ungebührend hinausgeschoben wird.

Streit herrscht darüber, ob bei Bankaktiengesellschaften das Bankgeheimnis den Abschlußprüfer hindert, eine Einsichtnahme in die Buchungseinträge und Schriften der Gesellschaft zu verlangen, auf die sich die vertragliche Schweigepflicht zwischen der Bank und ihren Kunden bezieht. Man wird nicht, wie Staub-Pinner, Horrwitz-Ullmann und Baumbach, den Standpunkt vertreten dürfen, daß dem Abschlußprüfer in keinem Falle das Bankgeheimnis entgegengehalten werden

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 3: „Alle Urkunden, die für die Geschäftsführung des Vorstandes von Bedeutung sind".

[2]) Baumbach, a. a. O., § 138, Anm. 1.

[3]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 1; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 d, Anm. 7.

kann.[1]) Es ist vielmehr von Fall zu Fall zu prüfen, ob eine Durchbrechung des Geheimnisses für die ordnungsmäßige Durchführung der Prüfung erforderlich ist.[2]) Verlangt einmal die Prüfung eine Durchbrechung des Bankgeheimnisses, so werden dagegen keine Bedenken bestehen, da der Abschlußprüfer zur unbedingten Verschwiegenheit gesetzlich verpflichtet ist (§ 141 Aktiengesetz). Verletzt er diese Pflicht, so macht er sich der Gesellschaft gegenüber ersatzpflichtig und kann darüber hinaus deswegen noch strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden (§ 302, Nr. 2 Aktiengesetz).

Während der Vorstand nach § 138, Abs. 1 Aktiengesetz verpflichtet ist, dem Abschlußprüfer alle für die Prüfung nötigen Unterlagen zur Verfügung zu stellen, braucht er gemäß Abs. 2 Aufklärungen und Nachweise nur zu geben, soweit sie ausdrücklich verlangt werden. Damit wird dem Prüfer zugleich mit seinem Recht auf Auskunft die Verpflichtung auferlegt, sich nach allen wichtigen Geschäftsvorfällen zu erkundigen und durch Befragen Aufklärungen zu verschaffen. Aus der Fassung des Gesetzes, daß der Abschlußprüfer „alle Aufklärungen und Nachweise verlangen kann, welche die sorgfältige Erfüllung seiner Prüfungspflicht fordert", ist zu entnehmen, daß das Auskunftsrecht grundsätzlich unbeschränkt und seinem pflichtgemäßen Ermessen überlassen ist. Er kann sich deshalb auch vom Vorstand Auskunft über die aus der Bilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse, wie Sicherungsübereignungen, Verpfändungen, Eigentumsvorbehalte usw., geben lassen.[3]) Der Abschlußprüfer hat bei dem Auskunftsverlangen mit der Sorgfalt eines ordentlichen Prüfers zu verfahren. Nur da, wo sich das Begehren des Prüfers als offenbarer Mißbrauch seines Rechtes erweist, wird ihm der Vorstand keine Folge zu leisten brauchen.[4]) Einen Mißbrauch des Rechts würde es z. B. bedeuten, wenn sich die verlangte Auskunft auf reine Zweckmäßigkeitsfragen der Geschäftsführung beziehen würde.

Die Angestellten der Gesellschaft sind nach dem Gesetz nicht zur Auskunftserteilung verpflichtet. Jedoch kann der Vorstand bestimmte Angestellte hierzu ermächtigen. Die Abschlußprüfer brauchen sich aber mit diesen Auskünften nicht begnügen, sondern sie können sich daneben jederzeit an den Vorstand wenden, der von seiner Auskunftsverpflichtung nicht befreit wird. Die Auskunftserteilung durch Angestellte bleibt nur ein Hilfsmittel und wird praktisch lediglich bei großen Unternehmen zur Anwendung kommen.

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 d, Anm. 2; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 d Anm. 2; Baumbach, a. a. O., § 138, Anm. 1.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 3.

[3]) Karoli, a. a. O., S. 34.

[4]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 d, Anm. 3; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 5: „Das Auskunftsrecht findet nur da seine Grenze, wo es offensichtlich unsachgemäß oder aus Schikane in Anspruch genommen wird".

Den Hilfskräften des Abschlußprüfers stehen grundsätzlich dieselben Befugnisse zu wie dem Prüfer selbst. Handelt es sich aber um besonders vertrauliche Aufklärungen oder besteht die Gefahr, daß ein Gehilfe seine Verschwiegenheitspflicht verletzt, so wird man dem Vorstand das Recht einräumen müssen, nur dem Abschlußprüfer persönlich die Aufklärungen zu geben.[1])

Entstehen zwischen dem Abschlußprüfer und dem Vorstand Meinungsverschiedenheiten hinsichtlich des Auskunftsverlangens, so können diese auf verschiedene Weise beigelegt werden. Eine direkte Entscheidung durch das Gericht, wie bei der Gründungsprüfung (§ 27 Aktiengesetz), ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Zunächst wird der Aufsichtsrat, der als oberstes Kontrollorgan für eine möglichst glatte Durchführung der Pflichtprüfung zu sorgen hat, die Verpflichtung haben, nach einer objektiven und unparteiischen Untersuchung des Streitfalles zur Beilegung der Meinungsverschiedenheiten auf den Vorstand und die Abschlußprüfer als Vermittler einzuwirken.[2])

Bleiben die Vermittlungsversuche des Aufsichtsrates ohne Erfolg, und verweigert der Vorstand jede Einsichtnahme oder Auskunft, so kann sich der Abschlußprüfer an den Registerrichter wenden. Dieser ist gemäß § 303, Abs. 1 Aktiengesetz befugt, den Vorstand zur Befolgung der Vorschriften nach § 138 Aktiengesetz durch Ordnungsstrafen anzuhalten.

Darüber hinaus kann der Abschlußprüfer sein Auskunftsrecht gegen den Vorstand nicht unmittelbar erzwingen. Er ist kein Vertretungsorgan der Gesellschaft und kann sie demnach gegenüber dem Vorstand nicht vertreten. Auch ist er nicht ein „besonderer Vertreter" im Sinne des § 122, Abs. 2 Aktiengesetz, welcher zur Geltendmachung der Rechte gegen den Vorstand berechtigt wäre.[3]) Den Weg der Klage kann der Abschlußprüfer nur mit Hilfe des Aufsichtsrates beschreiten. Dieser allein ist berechtigt, Klage zu erheben oder im Wege der einstweiligen Verfügung die nötigen Erklärungen vom Vorstand zu erzwingen. Kommt der Aufsichtsrat dem Ersuchen des Abschlußprüfers nach, so setzt er damit seine eigenen Aufsichtsrechte nach § 97 Aktiengesetz durch. Der Vorstand ist in diesem Falle verpflichtet, nur dem Aufsichtsrat und

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 8; Horrwitz-Ullmann, a. a O., § 262 d, Anm. 2.

[2]) Neufeld, a. a. O., § 262 d, Anm. 2; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 116; ähnlich Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 6; Höppner, a. a. O., S. 323.

[3]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 d, Anm. 3: Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 138, Anm. 1; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 d, Anm. 4; Goldschmit, a. a. O., § 262 d, Anm. 2. A. A.: Horrwitz-Ullmann, § 262 d, Anm. 5, der dem Prüfer ein persönliches Klagerecht gegen den Vorstand gibt, weil in der Regel jedes Recht klagbar ist.

nicht dem Abschlußprüfer die mit der Klage geltend gemachte Auskunft zu erteilen. Der Aufsichtsrat wird jedoch die Erklärung, wenn er den Standpunkt des Prüfers teilt, sofort an diesen weiterleiten.

Das Ordnungsstrafverfahren und die Klage sind aber nicht die einzigen Möglichkeiten, die Meinungsverschiedenheiten zwischen Vorstand und Abschlußprüfer aus der Welt zu schaffen. Vielmehr kann sich der Abschlußprüfer auch einfach darauf beschränken, gemäß § 139, Abs. 1 im Prüfungsbericht festzustellen, daß der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise nicht erbracht hat. In schwerwiegenden Fällen wird er den Bestätigungsvermerk nach § 140, Abs. 2 einschränken oder ganz versagen, oder u. U. sogar sein Amt niederlegen. Bei Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks ist es dann Sache des Aufsichtsrates, hieraus die nötigen Folgerungen zu ziehen. Von der Niederlegung seines Amtes wird der Abschlußprüfer Abstand nehmen, wenn der Aufsichtsrat nachträglich die vom Vorstand geforderte Auskunft beibringt und er so seinen Prüfungsbericht noch ergänzen kann. Legt der Abschlußprüfer sein Amt nieder, so ist die Frage, ob dieser Schritt gerechtfertigt war, vom ordentlichen Gericht zu entscheiden; z. B. in einem zwischen dem Abschlußprüfer und der Gesellschaft anhängig gewordenen Schadensersatzprozeß oder in einem Prozeß über die Erstattung des Prüfungshonorars.

b) Der Anspruch auf Vergütung.

Der Abschlußprüfer hat für die von ihm geleistete Arbeit einen Anspruch auf Vergütung. Dieser Anspruch gründet sich entweder auf den Prüfungsvertrag oder ist, wenn darin keine Vereinbarung getroffen wurde, nach den Vorschriften über den Werkvertrag zu bestimmen. Bei der Festsetzung der Gebühr sind die Mindestsätze der Wirtschaftsprüfergebührenordnung für Pflichtprüfungen vom 22. Dezember 1934, die am 1. Januar 1935 in Kraft getreten ist, zugrundezulegen.[1])

Ist der Abschlußprüfer mit dem Vorstand der zu prüfenden Gesellschaft über die Höhe der Vergütung in Verhandlungen eingetreten und kommt eine Einigung nicht zustande, so ist darin eine Ablehnung des Prüfungsauftrages zu erblicken.[2])

Sind über die Vergütungen keinerlei Abmachungen getroffen, so richtet sich die Höhe des Honorars nach § 632 BGB., da die Prüfertätigkeit grundsätzlich nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist. Der Abschlußprüfer hat in diesem Falle gemäß § 632, Abs. 2 Anspruch auf die übliche Vergütung, die sich aus den Mindestsätzen der Gebührenordnung ergibt.

---

1) Abgedruckt bei Höppner, a. a. O., S. 314.

2) Staub-Pinner, a. a. O., § 262b, Anm. 17.

Wird der Abschlußprüfer durch das Gericht bestellt, so setzt dieses die Vergütung und die Höhe der angemessenen baren Auslagen fest (§ 136, Abs. 5 Aktiengesetz). Ausschließlich zuständig ist das Amtsgericht des Sitzes der Gesellschaft. Gegen den Festsetzungsbeschluß des Gerichts ist die sofortige Beschwerde zulässig; eine weitere Beschwerde ist ausgeschlossen. Aus dem rechtskräftigen Feststellungsbeschluß kann der Abschlußprüfer die Zwangsvollstreckung betreiben.

Neben der Vergütung kann der Abschlußprüfer Ersatz seiner Aufwendung verlangen, die er den Umständen nach für erforderlich halten durfte (§ 675 in Verbindung mit § 670 BGB.). Er kann auch für die zu erwartenden Aufwendungen einen Vorschuß fordern (§ 675 in Verbindung mit § 669 BGB.). In gleicher Weise kann der Abschlußprüfer für Aufwendungen, die seine Hilfspersonen machen, Ersatz und Vorschuß verlangen, denn sie haben als Aufwendungen des Abschlußprüfers selbst zu gelten.[1])

Der Abschlußprüfer kann den Prüfungsvertrag kündiyen, wenn die Gesellschaft mit der Bereitstellung der für die Prüfung erforderlichen Unterlagen in Verzug gerät und die verlangte Auskunft verweigert (§ 643 BGB.). Tritt dieser Fall ein, so steht dem Abschlußprüfer ein der geleisteten Arbeit entsprechender Teil der Vergütung zu (§ 645, Abs. 1, S. 2 BGB.). Er kann auch Ersatz etwaiger Mehraufwendungen (§ 304 BGB.) und eine angemessene Entschädigung fordern (§ 642 BGB.).

Im Gegensatz zum Abschlußprüfer, der den Prüfungsvertrag nur kündigen kann, wenn die Voraussetzungen des § 643 BGB. vorliegen, kann die Gesellschaft den Prüfungsvertrag jederzeit kündigen (§ 649 BGB.). Vom Vorstand selbst kann die Kündigung im Namen der Gesellschaft grundsätzlich nicht ausgesprochen werden. Voraussetzung für die Kündigung ist der Widerruf der Wahl des Prüfers durch die Hauptversammlung. Schlegelberger-Quassowski [2]) billigen dem Vorstand „unter besonderen Umständen" eine selbständige Kündigung zu, lassen aber gegebenenfalls eine Ersatzpflicht des Vorstandes der Gesellschaft gegenüber nach § 84 Aktiengesetz eintreten. Wird der Prüfungsvertrag gekündigt, so hat der Abschlußprüfer Anspruch auf die vereinbarte Vergütung. Er muß sich aber anrechnen lassen, was er infolge der Aufhebung des Vertrages an Aufwendungen erspart oder durch anderweitige Verwendung seiner Arbeitskraft erwirbt oder zu erwerben böswillig unterläßt (§ 649 BGB.).[3])

---

[1]) A. A.: Goldschmit, a. a. O., § 262 b, Anm. 21 e.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 136, Anm. 6.

[3]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 d, Anm. 8; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 b, Anm. 5 h.

Der Abschlußprüfer hat an den Büchern und Belegen der Gesellschaft, die sich rechtmäßig in seinem Besitze befinden, wegen seines Honoraranspruches ein Zurückbehaltungsrecht. Rücksichtslose Geltendmachung dieses Rechtes kann aber gegen Treu und Glauben verstoßen. Man wird deshalb das Zurückbehaltungsrecht auf solche Unterlagen zu beschränken haben, die die Gesellschaft nicht unbedingt zur Aufrechterhaltung eines geordneten Geschäftsbetriebes — wie z. B. Steuererklärungen und Steuerbescheide — benötigt. Das Zurückbehaltungsrecht kann durch Vertrag auch ganz ausgeschlossen werden.[1])

Der Anspruch auf die Vergütung verjährt in zwei Jahren (§ 196, Nr. 15 BGB.).

§ 4.

Allgemeine Pflichten des Abschlußprüfers.

a) Die Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung.

Dem Abschlußprüfer sind im öffentlichen Interesse große Aufgaben übertragen. Diese außerordentliche Stellung ließ es notwendig erscheinen, dem Abschlußprüfer gesetzlich besondere Berufspflichten aufzuerlegen. Er hat sich bei der Prüfung größter Gewissenhaftigkeit und Unparteilichkeit zu befleißigen und ist zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 141 Aktiengesetz). Eine allgemeine Verpflichtung hierzu ergibt sich schon aus dem Wirtschaftsprüfereid, den der Abschlußprüfer bei seiner öffentlichen Bestellung zu leisten hat. Der Eid hat folgenden Wortlaut: „Ich schwöre, daß ich die Aufgaben und Pflichten eines öffentlich bestellten Wirtschaftsprüfers gewissenhaft und unparteiisch erfüllen, Verschwiegenheit bewahren und die von mir verlangten Gutachten gewissenhaft und unparteiisch erstatten werde."[2])

Nur äußerste Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit bei den Prüfungsarbeiten bieten eine Gewähr dafür, daß die Abschlußprüfung ihren Zweck erfüllt, bewußte Verstöße gegen das Gesetz vermieden werden und Verschleierungen nicht verborgen bleiben.

Schon durch seine Stellung als notwendiges Organ der Gesellschaft, mit dem diese einen Werkvertrag abschließt, besteht zwischem dem Abschlußprüfer und der Gesellschaft ein Treueverhältnis. Dieses hat seine Grundlage in den sich auf den Werkvertrag beziehenden Bestimmungen des Bürgerlichen Gesetzbuches. Die Pflicht znr Gewissenhaftigkeit ergibt sich aus den §§ 242, 276, 631 BGB. Der Abschluß-

---

[1]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 d, Anm. 8.

[2]) Theodor Becker in „Die nationale Wirtschaft" 1937, S. 362; ferner Anlage zur ersten DVO. vom 15. 12. 1931, B Nr. 1 der Ländervereinbarung.

prüfer haftet darnach für Vorsatz und Fahrlässigkeit. Er hat bei der Prüfung die im Verkehr erforderliche Sorgfalt zu beachten und den Prüfungsauftrag so durchzuführen, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern. Wenn trotzdem der Gesetzgeber die Pflicht zur Gewissenhaftigkeit noch einmal ausdrücklich im § 141 Aktiengesetz erwähnt, so ist daraus zu schließen, das zwischen der Gesellschaft und dem Abschlußprüfer ein Treueverhältnis besonderer Art besteht.[1]) Die weitgehenden Rechte und Pflichten, die das Gesetz dem Abschlußprüfer einräumt, machen den Maßstab der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt zu einem besonders strengen. Die Abschlußprüfung muß mit derjenigen Sorgfalt durchgeführt werden, die eine verantwortungsbewußte und gewissenhafte Erfüllung der Berufspflichten des Abschlußprüfers erfordert; nicht ist der Maßstab der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt nach der üblichen Sorgfaltspflicht eines Werkunternehmers zu bemessen.[2])

Die hohen Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Abschlußprüfer rechtfertigen sich aus zwei Gesichtspunkten. Einmal bringen diese schon die Standespflichten eines angesehenen Berufsstandes mit sich. Weiter hat auch die Allgemeinheit ein Interesse an zuverlässigen Prüfungsergebnissen, die eben nur durch gesteigerte Ansprüche an die Gewissenhaftigkeit der Abschlußprüfer erreicht werden können.[3]) Der Abschlußprüfer handelt gewissenhaft, wenn er „unter Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften und der anerkannten Buchführungs- und Bilanzierungsgrundsätze die Prüfung mit derjenigen Sorgfalt durchführt, die eine verantwortungsbewußte Erfüllung der ihm im Einzelfalle obliegenden Aufgaben erfordert".[4])

Der Abschlußprüfer hat sich unter Benutzung aller ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen ein klares Bild über das Geschäftsgebaren der Gesellschaft zu verschaffen. Stellt er dabei Verstöße gegen das Gesetz fest, und mögen sie noch so gering sein, so darf er nicht mit Stillschweigen darüber hinweggehen, sondern hat sie im Prüfungsbericht festzuhalten. Trifft er auf Verfehlungen, so muß er sie rücksichtslos aufdecken. Findet er Versuche, die Ergebnisse anders als sie in Wirklichkeit sind, darzustellen, so hat er dem entgegenzutreten. Selbst objektive Unrichtigkeiten, die von den Verwaltungsträgern oder An-

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 3; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 5.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 3; Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 159; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2.

[3]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O.. § 262 g, Anm. 1.

[4]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 3; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 4; ähnlich Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 1: „Gewissenhaft bedeutet, die Anwendung der Sorgfalt im großen wie im kleinen und die Anwendung der Kenntnisse, die gewöhnlich vorausgesetzt werden können."

gestellten der Gesellschaft weder vorsätzlich noch fahrlässig begangen sind, hat er richtig zu stellen. Andererseits ist es ihm verwehrt, Angaben zu machen, denen eine sachliche Prüfung nicht zugrunde liegt. Keineswegs darf aber die Gewissenhaftigkeit des Abschlußprüfers dahin ausarten, daß er von vorneherein argwöhnisch und mit einem gewissen Vorurteil an seine Arbeit herangeht.

Die vom Gesetz fernerhin aufgestellte Forderung nach einer unparteiischen Prüfung wird eigentlich bereits von der Pflicht zur Gewissenhaftigkeit mit umfaßt; ein gewissenhafter Abschlußprüfer wird auch objektiv sein. So ist dann auch in § 63 Versicherungsaufsichtsgesetz diese Verpflichtung nicht mehr besonders erwähnt. Der Gesetzgeber wird sie aber für das Aktienrecht derart wichtig gehalten haben, daß er sie ausdrücklich noch mit in den § 141 Aktiengesetz aufgenommen hat. Eine Prüfung ist dann objektiv, wenn der Abschlußprüfer nur im Interesse der Gesellschaft und der Oeffentlichkeit tätig wird und sein persönliches Interesse und das dritter Personen dabei völlig außer Betracht läßt. Der Prüfer muß sich davon fernhalten, auf die Verwaltungsträger oder bestimmte Großaktionäre Rücksicht zu nehmen und gewisse Tatsachen zu ihren Gunsten zu beschönigen oder zu verschweigen. Er darf nicht vor etwaigen Unannehmlichkeiten, die er dadurch unter Umständen den Beteiligten und sich bereiten kann, zurückschrecken. Auch unbeteiligten Dritten gegenüber hat er objektiv zu verfahren und alle Hinweise zu unterlassen, die der Gesellschaft schaden können.

Mit dem Verlangen nach einer unparteiischen Prüfung sind an den Abschlußprüfer keine zu großen Anforderungen gestellt. Seine völlige Unabhängigkeit von der Gesellschaft ermöglicht es ihm, einer objektiven Prüfung gerecht zu werden.

b) Die Pflicht zur Verschwiegenheit.

Als weitere besondere Berufspflicht des Abschlußprüfers hebt der § 141 Aktiengesetz die Pflicht zur Verschwiegenheit hervor. An sich wäre die Erwähnung der Verschwiegenheitspflicht nicht nötig gewesen, da sie sich ohnehin aus dem bürgerlichen Recht ergibt. Daneben ist sie auch bereits in der Eidesformel für öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer enthalten.[1]) Die besondere Betonung der Schweigepflicht im Gesetz besagt, daß der Abschlußprüfer sich über keinerlei Tatsachen, die ihm durch die Prüfung bekannt werden, Außenstehenden gegenüber auslassen darf; es sei denn, daß ihm die Gesellschaft ausdrücklich oder stillschweigend Erlaubnis dazu erteilt hat. Das kann nur durch den Vorstand geschehen.[2]) Ueberhaupt hat der Prüfer über alle ihm be-

---

[1]) Siehe oben S. 31.

[2]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 3 ff.; nach Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 2, auch durch den Aufsichtsrat.

kannt gewordenen Verhältnisse der Gesellschaft Schweigen zu bewahren, ganz gleich, ob er von ihnen im Zusammenhang mit seiner eigentlichen Prüfungstätigkeit oder nur gelegentlich Kenntnis erhalten hat.[1]) Die Schweigepflicht entfällt nur für solche Tatsachen, die für jedermann aus dem veröffentlichten Jahresabschluß und dem zum Handelsregister eingereichten Geschäftsbericht ersichtlich sind. Sie erstreckt sich weiter nicht auf Angelegenheiten, die allgemein bekannt sind, z. B. auf die aus dem Handelsregister ersichtlichen Tatsachen.[2])

Gegenüber dem Vorstand und Aufsichtsrat als solchen, denen nach § 139, Abs. 2 Aktiengesetz der Prüfungsbericht vorzulegen ist, besteht natürlich keine Schweigepflicht. Der Vorstand ist grundsätzlich von allen Angelegenheiten der Gesellschaft unterrichtet oder er ist doch wenigstens in der Lage, sich darüber Aufklärung zu verschaffen. Das gleiche muß für die Angestellten der Gesellschaft gelten, die vom Vorstand zur Auskunft an den Abschlußprüfer und zur Kenntnisnahme ermächtigt sind: also regelmäßig die Prokuristen.

Der Aufsichtsrat hat schon als oberstes Kontrollorgan ein alles umfassendes Prüfungsrecht. Ihm gegenüber kann es deshalb kein Recht und keine Pflicht zur Geheimhaltung geben, wohl jedoch den einzelnen Aufsichtsratsmitgliedern gegenüber.[3])

Sind mehrere Abschlußprüfer tätig, so wird es geradezu erforderlich sein, daß diese ihre Feststellungen im Interesse einer sachgemäßen Prüfung austauschen.[4])

Ist eine Prüfungsgesellschaft mit der Prüfung beauftragt, so ergeben sich für die Schweigepflicht einige Besonderheiten. Nach § 141, Abs. 3, S. 1 besteht die Verpflichtung zur Verschwiegenheit auch gegenüber dem Aufsichtsrat und den Aufsichtsratsmitgliedern der Prüfungsgesellschaft. Durchbrochen wird dieser Grundsatz jedoch durch § 141, Abs. 3, S. 2 Aktiengesetz; darnach dürfen der Vorsitzende des Aufsichtsrats der Prüfungsgesellschaft und dessen Stellvertreter den von der Prüfungsgesellschaft erstatteten Bericht einsehen. Die Verwertung der durch die Einsicht erlangten Kenntnisse ist ihnen jedoch nur gestattet, soweit es die Erfüllung der Ueberwachungspflicht des Aufsichtsrates fordert. Wollte man auch dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats und seinem Stellvertreter gegenüber die Verschwiegenheitspflicht annehmen, so würde dem Aufsichtsrat einer Prüfungsgesellschaft jede Möglichkeit der Kontrolle über den inneren Geschäftsbetrieb abgeschnitten.

---

[1]) Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 3.

[2]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 2.

[3]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 3 a - c, bb.: Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 2.

[4]) Horrwitz-Ullmann, § 262 g, Anm. 3 d.

Insbesondere wäre ihm dadurch eine wirksame Ueberwachung der Berufsausübung des Vorstandes der Prüfungsgesellschaft unmöglich.[1]) Durch diese Regelung wird zwar die Gefahr, daß der Prüfungsbericht zur Kenntnis unberechtigter Dritter gelangt, nicht völlig beseitigt, jedoch bis auf ein erträgliches Maß beschränkt. Die in Abs. 3 getroffenen Anordnungen sind zwingender Natur und können daher durch die Satzung weder eingeschränkt noch erweitert werden.[2])

Ist zwischen dem Abschlußprüfer und der zu prüfenden Gesellschaft ein Prozeß anhängig, so verletzt der Abschlußprüfer seine Verschwiegenheitspflicht nicht, wenn er Tatsachen offenbart, die zur Begründung und zur Durchsetzung seines Rechtes erforderlich sind. In einem Prozeß um seine Gebühren ist es ihm daher erlaubt, z. B. zum Nachweise des Umfanges seiner Prüfungstätigkeit den Prüfungsbericht vorzulegen. Wird der Abschlußprüfer in einem Zivilprozeß als Zeuge vernommen, so *darf* er sein Zeugnis über Tatsachen und Vorgänge, die unter das Schweigegebot fallen, verweigern (§ 383, Nr. 5 ZPO.). In den meisten Fällen wird er es im Interesse der Gesellschaft sogar tun *müssen*.[3])

Im Strafprozeß gelten andere Bestimmungen. Hier geht das staatliche Interesse an der Aussage dem privaten Interesse der Gesellschaft an der Verschweigung vor. Deshalb kann der Abschlußprüfer als Zeuge im Strafprozeß die Auskunft nicht verweigern.[4])

Auskunftspflichtig ist der Abschlußprüfer auch gegenüber den Reichsfinanzbehörden.[5])

Soweit der Abschlußprüfer bei der Wahrnehmung seiner Obliegenheit[6]) Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse erfahren hat, ist er nicht nur zur Verschwiegenheit verpflichtet, sondern darf sie auch nicht unbefugt verwerten, d. h. selber ausnutzen.[7]) Unbefugt ist die Verwertung eines Geheimnisses immer dann, wenn nicht die Gesellschaft ausdrücklich oder stillschweigend die Erlaubnis zur Verwertung erteilt hat oder diese

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 6; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 3.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 6.

[3]) Staub-Pinner, a. a. O., § 318a, Anm. 15; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 5; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2.

[4]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 5; Horrwitz-Ullmann, § 262 g, Anm. 3 f.; Staub-Pinner, a. a. O., § 318 a, Anm. 15; Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 5.

[5]) Horrwitz-Ullmann, § 262 g, Anm. 3 e; Goldschmit, § 262 g, Anm. 5.

[6]) Staub-Pinner, a. a. O., § 318 a, Anm. 17: „also nicht nur „vermöge" oder „infolge" jener Wahrnehmung, sondern, was weitergreift, „aus Anlaß" oder „bei Gelegenheit".

[7]) Staub-Pinner, a. a. O., § 318 a, Anm. 18: „Jede Benutzung, gleichgültig, zu welchem Zweck, ist unter „Verwertung" zu verstehen.

durch besondere Rechtspflicht geboten ist. So braucht in einer Strafanzeige, die nur unter Mitteilung von Geheimnissen erstattet werden kann, auf § 141 Aktiengesetz keine Rücksicht genommen zu werden.

Ueber die Begriffsbestimmung Geschäfts- und Betriebsgeheimnis, die sich z. B. auch im unlauteren Wettbewerbsgesetz und in der Gewerbeordnung findet, herrscht in mancher Hinsicht Streit. Nach Schlegelberger-Quassowski [1]) „liegen Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse dann vor, wenn die Gesellschaft ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran hat, daß die Beziehung einer Tatsache zu ihrem Geschäft oder Betrieb anderen Personen nicht bekannt wird, oder wenn die Leitung der Gesellschaft durch ausdrückliche Erklärung oder schlüssige Handlung den Willen bekundet hat, solche Beziehungen anderen Personen nicht bekannt werden zu lassen". Neben der Tatsache des Geheimnisses ist also besonders der Interessenstandpunkt maßgebend. Geheim ist etwas dann, wenn es nur einem beschränkten Kreis von Personen bekannt ist und für diese auch ein Geheimnis bedeutet. Die Tatsachen dürfen nicht offenkundig und einem bestimmten Personenkreis zugängig sein. Eine Geheimhaltung kann man vor allem dann annehmen, wenn die betreffende Tatsache im Interesse der Gesellschaft gerade der Konkurrenz vorenthalten wird. In erster Linie sind Erfindungen, Patente, Bezugsquellen, Kundenlisten, Ein- und Verkaufspreise usw., überhaupt der Besitz von Machtpositionen [2]), als Betriebsgeheimnisse anzusehen.

Das Gesetz hat keine Bestimmungen darüber getroffen, wann die Schweigepflicht und das Verwertungsverbot für Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse enden. Aus Gründen der Rechtssicherheit muß angenommen werden, daß diese Verpflichtungen auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses unbegrenzt fortdauern. Die Schweigepflicht entfällt nur, wenn die Gesellschaft den Abschlußprüfer ausdrücklich davon entbindet, oder wenn die betreffenden Tatsachen und Geheimnisse bereits der Oeffentlichkeit bekanntgeworden sind und somit ein Schutzbedürfnis nicht mehr vorliegt.

Wenn sich der Abschlußprüfer bei der Durchführung der Prüfung der Hilfe anderer Personen bedient, so sind diese, obwohl sie zu der Gesellschaft in keinem Vertragsverhältnis stehen, den gleichen Berufspflichten unterworfen wie er selbst. Auch sie sind zur Gewissenhaftigkeit, Unparteilichkeit und Verschwiegenheit verpflichtet und dürfen Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die ihnen bei der Ausführung von Prüfungsarbeiten zur Kenntnis gelangt sind, nicht unbefugt verwerten. Durch diese ausdrückliche Bestimmung im Gesetz wird in Ergänzung des Vertragsrechtes eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen der

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 5: so auch RGSt., Bd. 29 S. 430, Bd. 39, S. 321.

[2]) Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 3.

Gesellschaft und den Gehilfen des Abschlußprüfers geschaffen. Nach Vertragsrecht würden die Gehilfen gemäß § 278 BGB. nur dem Abschlußprüfer als ihrem Geschäftsherrn verantwortlich sein, und dieser hätte dann das Verschulden seiner Erfüllungsgehilfen der Gesellschaft gegenüber in gleichem Umfange wie eigenes Verschulden zu vertreten. Unter Gehilfen sind nicht nur solche Personen zu verstehen, die mit der Prüfung selbst befaßt sind, so z. B. die Angestellten einer Prüfungsgesellschaft. Es fallen darunter auch Personen, die lediglich Schreibhilfe leisten, z. B. Stenotypistinnen, die den Prüfungsbericht zu schreiben haben.[1])

Die gleiche Pflicht wie die Hilfspersonen trifft, worüber jetzt im Gegensatz zum früheren Recht — vergl. § 262 g HGB. — in § 141 Aktiengesetz Klarheit geschaffen ist, die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter der Prüfungsgesellschaft. Auch sie sind der Gesellschaft unmittelbar verantwortlich.[2])

Die in § 141, Abs. 1 Aktiengesetz an die einzelnen Beteiligten gestellten Anforderungen haben zwingenden Charakter und können durch die Satzung oder vertraglich nicht gemildert oder aufgehoben werden.

§ 5.

Die Aufgaben des Abschlußprüfers.

a) Die Prüfung des Jahresabschlusses.

Gegenstände der Pflichtprüfung, auf welche sich der Prüfungsauftrag erstrecken muß, sind:

1. Der Jahresabschluß, d. h. die eigentliche Jahresbilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 135 in Verbindung mit § 125 Aktiengesetz).
2. Der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert (§ 135 Aktiengesetz).
3. Die dem Jahresabschluß zugrunde liegende Buchführung der Gesellschaft (§ 135, Abs. 1 Aktiengesetz).

Der Jahresabschluß muß, abweichend vom bisherigen Recht, von den Abschlußprüfern geprüft sein, ehe er dem Aufsichtsrat vorgelegt wird (§ 135, Abs. 1). Diese Abweichung erklärt sich daraus, daß das Aktiengesetz eine Feststellung des Jahresabschlusses ohne Mitwirkung der Hauptversammlung zuläßt.[3])

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 5; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 5.

[2]) So auch Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 5.

[3]) Gustav Herbig, Ernst Geßler, Wolfgang Hefermehl, „Das neue Aktiengesetz" in Deutsche Justiz, 1937, S. 188.

Die Gesichtspunkte und Merkmale, nach denen der Abschlußprüfer den Jahresabschluß zu beurteilen hat, gibt das Gesetz in verschiedenen Vorschriften. Darnach ist insbesondere zu untersuchen, ob:

a) der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist (§ 135, Abs. 2 Aktiengesetz),

b) der Jahresabschluß mit dem Bestandsverzeichnis und den Geschäftsbüchern übereinstimmt (§ 135, Abs. 2 Aktiengesetz),

c) die Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht beachtet sind (§§ 125, 127—134 Aktiengesetz).

Bevor der Abschlußprüfer mit seiner eigentlichen Prüfungstätigkeit beginnt, wird er sich darüber Gewißheit verschaffen, ob der Vorstand den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht so rechtzeitig angefertigt hat, daß die Vorlagen innerhalb der gesetzlich oder satzungsmäßig bestimmten Frist dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung unterbreitet werden können (§ 125, Abs. 1, § 127 Aktiengesetz).

Wie der Abschlußprüfer im einzelnen die Prüfung selbst durchführen will, ist seinem pflichtgemäßen Ermessen, das in der Berufsauffassung eine objektive Stütze findet, überlassen.

Da der Jahresabschluß unter Einbeziehung der Buchführung zu prüfen ist, wird er zunächst untersuchen, ob die Buchführung der Gesellschaft ordnungsmäßig ist (§ 135 in Verbindung mit § 129 Aktiengesetz). Bei der Prüfung ist von ganz besonderer Bedeutung das Problem der formellen und der materiellen Prüfung. In den Anfängen des Revisionswesens konnte sich der Abschlußprüfer mit der Vornahme einer formell-rechnerischen Prüfung begnügen. Mit der allgemeinen Wirtschaftsentwicklung steigerten sich aber zusehends die Anforderungen, die an eine ordnungsmäßige Prüfung gestellt werden mußten. Es setzte sich immer mehr die Erkenntnis durch, daß eine Bilanzprüfung ihren Zweck nur erfüllen kann, wenn sie sich über die rein formelle Prüfung hinaus zu einer vertieften und durchgreifenden Untersuchung gestaltet, also auch die materielle Seite mit umfaßt. Diese Ueberlegungen fanden dann bei Einführung der obligatorischen Pflichtprüfung ihren gesetzlichen Niederschlag. Die materielle Natur der Prüfung folgte aus § 262a, Abs. 2 HGB. Darnach darf sich die Bilanzprüfung nicht darauf beschränken, daß der Jahresabschluß äußerlich sachgemäß aufgestellt ist und mit der Inventur und den Geschäftsbüchern übereinstimmt, sondern sie ist auch auf die Anwendung der Vorschriften der §§ 260, 260a und b, 261a—e, 262 HGB. auszudehnen.[1])

Die Bedeutung einer materiellen Prüfung hat auch das Aktiengesetz nicht verkannt und im § 135, Abs. 2 betont, „daß sich die

---

[1]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262a, Anm. 6; Staub-Pinner, a. a. O., § 262a, Anm. 12.

Abschlußprüfung auch auf die Beachtung der Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht zu erstrecken hat"; also die §§ 125, 127—134 Aktiengesetz.

Strittig ist aber, was unter formeller und materieller Prüfung zu verstehen ist; d. h. wo die Grenzen liegen und was tatsächlich geprüft werden muß.

Durch die formelle Prüfung soll untersucht werden, „ob die richtigen und notwendigen Bücher geführt werden, ob sie den Vorschriften der §§ 38ff. HGB. entsprechen, ob die Verbuchung der Geschäftsvorfälle auf den richtigen Konten und in richtiger Weise erfolgt ist, sodaß die Bücher eine klare Uebersicht über die Entwicklung der Geschäfte und den Vermögensstand der Gesellschaft gewähren, ob die einzelnen Buchungen bis zum Abschluß richtig weitergeleitet und zusammengefaßt sind, insbesondere auch in rechnerischer Beziehung, vor allem aber darauf, ob die Buchungen mit den Tatsachen übereinstimmen."[1]) Die formelle Prüfung beschäftigt sich also nur mit der äußeren Handhabung und der zahlenmäßigen Richtigkeit der zu prüfenden Buchführung.[2])

Der Schwerpunkt der Prüfung liegt aber nicht in der Feststellung, daß die Bestände und Zahlen des Jahresabschlusses richtig aus den Büchern übernommen worden sind. Wichtiger ist, daß im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen die wirklichen Vermögensverhältnisse der Gesellschaft und der Verlauf des Geschäftsjahres dem Bild entsprechen, welches die Zahlen des Jahresabschlusses vermitteln. In materieller Hinsicht hat deshalb der Abschlußprüfer zu untersuchen, ob alle geschäftlichen Vorgänge ihrem inneren Wert entsprechend behandelt sind; ob die in den Büchern verzeichneten Handelsgeschäfte und Bestände mengen- und wertmäßig den Grundsätzen einer ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung entsprechend angegeben sind.[3]) Dabei sind die einzelnen Konten und Buchungsunterlagen nicht nur auf ihren zahlenmäßigen Inhalt, sondern auch auf den Grund und die Berechtigung hin kritisch zu prüfen. Gegebenenfalls muß auf die Unterlagen der einzelnen Buchungen, wie Verträge, Verkäufe usw., eingegangen werden.[4]) Wird die Prüfung in diesem Sinne durchgeführt, so folgt daraus von selbst, daß die materielle Prüfung sich nicht nur mit der Prüfung der Belege befaßt, sondern auch auf die Art und Weise, wie überhaupt die ganze Geschäftsführung sich gestaltet, ausgedehnt wird.

---

[1]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262a, Anm. 6.

[2]) Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 68: „Sie erfaßt lediglich das, was an Zahlenmaterial in die Bücher gegeben worden ist. Sie ist eben nur eine Revision des Rechnungswesens an sich".

[3]) Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 73.

[4]) Voß, a. a. O., S. 46.

Die formelle und materielle Revision stehen nun nicht etwa unabhängig nebeneinander, sondern ergänzen sich. Die materielle Revision baut auf die formelle Revision auf und ist ohne diese unmöglich;[1]) denn wenn auf irgend einem Konto eine Addition falsch vorgenommen wird, ein Posten falsch übertragen oder ein Vorgang falsch gebucht wurde, ist selbstverständlich auch das Ergebnis in materiellen Beziehung unrichtig.

Wie weit im allgemeinen der Umfang der materiellen Revision geht, kann nicht abgrenzend gesagt werden. Es wird im wesentlichen stets auf den Einzelfall ankommen. Doch steht hinsichtlich des Umfanges der materiellen Revision jedenfalls soviel fest: der Abschlußprüfer muß sich den Eindruck verschafft haben, daß die Buchführung, die Jahresabschlüsse und die Geschäftsberichte nach pflichtgemäßer Prüfung der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

Der Abschlußprüfer hat ferner sein Augenmerk darauf zu richten, das folgende in § 129 Aktiengesetz aufgestellten Grundsätze beachtet sind: „Der Jahresabschluß ist so klar und übersichtlich aufzustellen, das er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt". In diesem Satz ist zunächst eindeutig die Forderung nach größter Klarheit des Jahresabschlusses (Grundsatz der Bilanzklarheit) verankert. Der Bilanzklarheit wird Genüge getan sein, wenn der Jahresabschluß nach den im § 131 und § 132 Aktiengesetz aufgeführten Gliederungsvorschriften aufgestellt ist und die Wertansätze in der Jahresbilanz richtig durchgeführt sind (§ 133 Aktiengesetz). Gegebenenfalls sind, so z. B. bei Hypothekenbanken und Gesellschaften, die Bank- und Sparkassengeschäfte im Inlande betreiben, die vom Reichsminister der Justiz im Einvernehmen mit dem Reichswirtschaftsminister auf Grund des § 134 Aktiengesetz vorgeschriebenen Formblätter zu berücksichtigen.[2])

Der Abschlußprüfer hat besonders darauf zu achten, „daß in der Bilanz auf der A k t i v s e i t e die ausstehenden Einzahlungen auf das Grundkapital, das Anlagevermögen, das Umlaufvermögen, die der Rechnungsabgrenzung dienenden Posten (d. s. die Forderungen an die kommende Geschäftszeit) und etwa in Betracht kommende Schuldberichtigungsposten ausgewiesen sind.

Als Anlagevermögen gelten nach der ausdrücklichen Gesetzesvorschrift (§ 131, Abs. 4 Aktiengesetz) nur die Gegenstände, die am Bilanzstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen. Auch Wertpapiere, die nicht Beteiligungen darstellen, können Anlagevermögen sein. (§ 131, Abs. 1 A, II Nr. 7 Aktiengesetz).

---

[1]) Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 91.

[2]) Vgl. I. DVO. zum Aktiengesetz vom 29. Sept. 1937, Art. IX, §§ 23—26

Unter dem Umlaufvermögen sind etwa bestehende Forderungen an Aufsichtsratsmitglieder aufzuführen, soweit sie nicht aus den gewöhnlichen Geschäften der Gesellschaft herrühren und demgemäß zu den Forderungen an Kunden gehören (§ 131, Abs. 1, III, Nr. 11 Aktiengesetz).

Die Passivseite muß in die folgenden Posten zerfallen: Grundkapital, Rücklagen, Wertberichtigungen zu Posten des Anlagevermögens und andere etwa in Betracht kommende Besitzberichtigungsposten, Rückstellungen für ungewisse Schulden, Verbindlichkeiten und der Rechnungsabgrenzung dienende Posten. (Schulden an die kommende Geschäftszeit).

Zu den Rücklagen ist zu bemerken, daß die Verwendung der gesetzlichen Rücklage erleichtert worden ist. Bisher konnte sie nur zur Deckung eines Verlustes herangezogen werden, wenn dieser aus dem Jahresabschluß ersichtlich war, d. h., wenn bereits ein Verlustabschluß vorlag. Jetzt kann aus praktischen Gründen die gesetzliche Rücklage sofort zur Deckung eines Verlustes verwendet werden, ohne vorherige Veröffentlichung eines Verlustabschlusses (§ 130, Abs. 3 Aktiengesetz).

Bei den Verbindlichkeiten sind als neue Posten insbesondere hinzugekommen: von Arbeitern und Angestellten gegebene Pfandgelder und Verbindlichkeiten aus Werkspareinlagen.

Der Prüfer hat ferner darauf zu sehen, daß in der Gewinn- und Verlustrechnung, die in der Hauptsache dem bisherigen Recht entspricht, die in § 132 Aktiengesetz aufgeführten Posten gesondert ausgewiesen sind.

An Steuern sind besonders auszuweisen: Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen mit Ausnahme der Steuern vom Einkommen, die regelmäßig durch Steuerabzug erhoben werden.

Schließlich hat der Prüfer die Bewertungsvorschriften des § 133 Aktiengesetz zu beachten. Bei den Bewertungsvorschriften, die ebenfalls nichts wesentlich Neues bringen, ist hervorzuheben, daß stille Rücklagen und ihre stille Auflösung nach wie vor zulässig sind.[1])

Aus allgemeinen wirtschaftlichen Gründen hat der Gesetzgeber ihr Verbot nicht für zweckmäßig gehalten."[2])

Weiter enthält die Vorschrift im § 129, Abs. 1, S. 2 die Forderung nach möglichster Wahrheit des Jahresabschlusses (Grundsatz der Bilanzwahrheit). Das ergibt sich aus den Worten, daß der Jahresabschluß „einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft

---

[1]) Amtliche Begründung zum Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, abgedruckt bei Quassowski, Aktiengesetz vom 30. Januar 1937, S. 206: „Aus allgemeinen volkswirtschaftlichen Erwägungen kann ein Verbot der stillen Rücklagen nicht befürwortet werden."

[2]) Deutsche Steuerzeitung, Jahrg. 1937, S. 310.

gewähren soll". Ein solcher Einblick kann aber allein durch eine noch so weitgehende äußere Klarheit und Uebersichtlichkeit des Jahresabschlusses nicht erreicht werden. Hinzukommen muß die Wahrheit des Jahresabschlusses. Dem Erfordernis der Wahrheit entspricht der Jahresabschluß nur dann, wenn er über zwei Hauptpunkte zutreffend Aufschluß gibt:

„1. Ueber die Vermögenslage, wozu die Kenntnis folgender drei Punkte erforderlich ist:
   a) des ziffernmäßigen Reinvermögens,
   b) der genauen Zusammensetzung des Vermögens,
   c) des Liquiditätsgrades.
2. Ueber die Rentabilitätslage."[1])

Der entscheidende Teil der Prüfungstätigkeit wird sich demgemäß mit der Frage zu beschäftigen haben, wie die Lage der Gesellschaft, ihr Vermögensstand, ihre Verhältnisse und besonders ihre Rentabilitätslage ist, und wie der sichere Einblick gewährt und Rechenschaft abgelegt wurde. Die Buchzahlen können dem Prüfer hierbei stets nur Ausgangspunkt und Grundlage, nie das Ziel der Prüfung selbst sein. Dem Grundsatz der höchstmöglichen Klarheit und Wahrheit des Jahresschlusses kommt somit eine überragende Bedeutung für die Auslegung aller übrigen bilanzrechtlichen Vorschriften zu.[2])

Wenn vom Gesetz verlangt wird, daß der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat, so setzt dieses eine Nachprüfung der einzelnen Konten, die in den Bilanzposten zusammengefaßt sind, und eine Nachprüfung der Buchungsvorgänge voraus, die in den Konten verzeichnet sind. Dadurch wiederum wird ein Zurückgehen auf die Belege erforderlich, die für die Buchungen maßgebend waren. Eine Untersuchung aller Geschäftsvorgänge ist aber praktisch wegen des Umfanges des Prüfungsstoffes unmöglich und grundsätzlich auch nicht notwendig. Der Abschlußprüfer ist deshalb berechtigt, sich durch Stichproben ein zuverlässiges Bild von der Buchführung zu verschaffen. Die Verhältnisse des Einzelfalles und sein pflichtgemäßes Ermessen geben dem Abschlußprüfer Anhaltspunkte dafür, nach welchen Grundsätzen die Stichproben zu machen sind. Er muß sie jedenfalls

---

[1]) Höppner, a. a. O., S. 63.

[2]) Der Grundsatz der Bilanzwahrheit ist auch deshalb sehr wichtig, weil der vom Gesetz geforderte Einblick nicht nur den am meisten Beteiligten, nämlich den Aktionären und den Gläubigern gewährt werden soll, sondern der gesamten sich dafür interessierenden Oeffentlichkeit. Um darüber keinen Zweifel aufkommen zu lassen, hat der Gesetzgeber im § 129, Abs. 1, S. 2 Aktiengesetz das Wort „Beteiligten" fortgelassen (vgl. demgegenüber § 260 b, Abs. 2 HGB.). Der Jahresabschluß soll zugleich eine Rechenschaftsablegung gegenüber der Oeffentlichkeit sein, die über den engen Kreis der „Beteiligten" hinausgeht.

solange fortsetzen, bis er von der Ordnungsmäßigkeit der Bilanzunterlagen überzeugt ist.[1]) Anders muß bei der sich daran anschließenden Prüfung des Jahresabschlusses verfahren werden. Hier ist anzunehmen, daß grundsätzlich wegen der Wichtigkeit des Jahresabschlusses für die Gesellschaft und die Oeffentlichkeit kein Posten gänzlich ungeprüft bleiben darf.

Die Ordnungsmäßigkeit bezieht sich jedoch nicht allein auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften, wenn damit auch eines der wichtigsten Merkmale gegeben ist. Wollte man die Ordnungsmäßigkeit nur auf den Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften beschränken und sich mit einer äußeren und ziffernmäßigen Feststellung der Buchführung und des Jahresabschlusses begnügen, so dürften die Abschlußprüfer es z. B. nicht rügen, wenn eine Unterschlagung ordnungsmäßig in der Buchführung und im Jahresabschluß zum Ausdruck kommt. Die Ordnungsmäßigkeit hat sich vielmehr auf die Geschäftsführung im allgemeinen zu erstrecken, welche ja auch die im Gesetz aufgestellten Erfordernisse von vornherein mit einschließt.[2])

Ordnungsmäßigkeit ist aber nun nicht im Sinne von Zweckmäßigkeit zu verstehen. Die Abschlußprüfung darf deshalb nicht auf eine Untersuchung der kaufmännischen Zweckmäßigkeit ausgedehnt werden und die Geschäftsführung einer allgemeinen Kritik unterziehen.[3]) Insbesondere haben die Abschlußprüfer weder die Pflicht noch das Recht, sich zu den Geschäftsmethoden des Vorstandes zu äußern oder Werturteile über seine Tätigkeit zu fällen. Wohl aber unterliegt der Beurteilung der Prüfer die Frage, ob die Geschäftsvorgänge ordnungsmäßig abgeschlossen und abgewickelt sind, und ob dabei mit der einem ordentlichen Geschäftsmann obliegenden Sorgfalt verfahren ist. Im Gegensatz zur Zweckmäßigkeit bezieht sich die kaufmännische Sorgfalt besonders auf die „Wertmäßigkeit“, d. h. ob Leistung und Gegenleistung gleichwertig sind.[4]) Liegt eine Gleichwertigkeit nicht vor, so hat der Abschlußprüfer dieses zu beanstanden, selbst wenn die Vorgänge ordnungsmäßig verbucht und im Jahresabschluß aufgenommen sind.

---

[1]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O.. § 262a, Anm. 8; Staub-Pinner, a. a. O., § 262a, Anm. 8; Goldschmit, a. a. O., § 262d, Anm. 1; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 90.

[2]) Schönwandt, a. a. O., S. 19; Karoli, a. a. O., S. 50.

[3]) Gierke, a. a O., § 43, Anm. VI, S. 426; Rheinstrom, a. a. O., § 262a, Anm. 5; Staub-Pinner, a. a. O., § 262a, Anm. 10; Goldschmit, a. a. O., § 262a, Anm. 9; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 135, Anm. 6; Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 161; — Damit soll in keiner Weise eine wirtschaftsberatende Funktion des Abschlußprüfers im Anschluß an eine Pflichtprüfung verhindert werden. Man muß sich nur grundsätzlich klar machen, daß diese Tätigkeit nicht zur Pflichtprüfung gehört.

[4]) Schönwandt, a. a. O., S. 19 (Merkblatt).

Es gehört grundsätzlich nicht zu den Aufgaben des Prüfers, darauf zu achten, ob eine Bilanzkontinuität gewahrt ist; d h. die Forderung „die Bilanzen für die einzelnen Geschäftsjahre nach denselben Grundsätzen aufzustellen, sowohl was die Bilanzgliederung als auch die Bewertung anlangt."[1]) Eine Bilanzkontinuität ist weder im Gesetz vorgeschrieben, noch den Gesellschaften nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zur Pflicht gemacht. Eine richtige Erfolgsrechnung wird aber nur dann möglich sein, wenn die Bilanzen nach einheitlichen Regeln aufgestellt werden. Schon aus diesem Grunde wird es sich empfehlen, möglichst die Bilanzkontinuität zu wahren.

Im Gesetz ist nicht ausdrücklich hervorgehoben, ob die Prüfung auch die Beachtung der satzungsmäßigen Vorschriften mit umfassen muß. Zunächst muß sicher die Innehaltung der Satzungsbestimmungen insoweit nachgeprüft werden, als das Gesetz selbst auf die Satzung verweist; z. B. im Falle des § 130, Abs. 2, Nr. 1 Aktiengesetz. Das Satzungsrecht steht somit auf der gleichen Stufe wie das Gesetzesrecht. Darüber hinaus muß aber angenommen werden, daß die Satzungsvorschriften der Gesellschaft allgemein der Prüfung unterworfen sind; denn bei der Prüfung des Jahresabschlusses, die § 135 Aktiengesetz vorschreibt, kann es sich nur um den Jahresabschluß handeln, der von der Gesellschaft auf Grund ihrer Satzungen aufzustellen ist.[2])

b) Die Prüfung des Geschäftsberichtes.

Zu den Objekten der Pflichtprüfung gehört neben dem Jahresabschluß der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert (§ 135, Abs. 1 in Verbindung mit § 128, Abs. 2 Aktiengesetz).

Wenn im Aktiengesetz der Geschäftsbericht der Prüfung nur insoweit unterworfen wird, als er den Jahresabschluß erläutert, so liegt darin eine bedeutungsvolle Aenderung gegenüber dem bisherigen Recht. Gemäß § 262 a, Abs. 2 HGB. hatte sich die Nachprüfung auf den gesamten Geschäftsbericht zu erstrecken, über dessen Inhalt § 260 a HGB. die näheren Vorschriften enthielt. Darnach unterlagen nicht nur die Erläuterungen des Jahresabschlusses, sondern auch die gesetzlich gegeforderten Angaben über die Verhältnisse der Gesellschaft, die Konzernverpflichtungen, sowie eine Reihe vertraglicher Beziehungen der Kontrolle. Damit griff die Bilanzprüfung notwendig auf ein Gebiet über, welches begrifflich nicht zu ihrem Aufgabenkreis gehörte; nämlich in eine Nachprüfung von Maßnahmen der Verwaltung. Zwar wurde

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 129, Anm. 6.

[2]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 a, Anm. 15; Rheinstrom, a. a. O., § 262 a, Anm. 5; Höppner, a. a O., S. 319; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 135, Anm. 8. A. A.: Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 a, Anm. 6; Lehmann-Hirsch, a. a O., § 262 a, Anm. 2.

auch für das bisherige Recht teilweise[1]) die Ansicht vertreten, daß Akte der Geschäftsführung nicht unter die Kontrolle des Abschlußprüfers fielen. Doch war diese Meinung mit dem Gesetze schwerlich in Einklang zu bringen.

Diesem unerwünschten Zustand wird durch die Einschränkung der Abschlußprüfung auf den Teil des Geschäftsberichtes, der den Jahresabschluß erläutert, ein Ende gemacht. Die übrigen Ausführungen im Geschäftsbericht, der sog. allgemeine Teil (§ 128, Abs. 1 Aktiengesetz), in dem der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft darzustellen sind und über besondere Vorgänge im neuen Geschäftsjahr berichtet wird, sind der Kontrolle des Abschlußprüfers entzogen. Es würde der Struktur des Aktiengesetzes widersprechen, wenn die persönliche Stellungnahme des Vorstandes als des Leiters der Gesellschaft noch einer besonderen Prüfung unterliegen würde. Hinzu kommt, daß im allgemeinen Teil des Geschäftsberichtes durchweg nur reine Zweckmäßigkeits- und Zukunftsfragen erörtert werden, die mit der Prüfung des Jahresabschlusses an sich nichts zu tun haben.

Grundsätzlich ist zu betonen, daß der Abschlußprüfer den Geschäftsbericht nur insoweit zu prüfen hat, als er das Zahlenbild des Jahresabschlusses ergänzt und erläutert.[2]) Im Geschäftsbericht ist daher alles mitzuteilen, was zum Verständnis des Jahresabschlusses und damit zur Beurteilung der Lage der Gesellschaft erforderlich ist. Um den notwendigen Zusammenhang mit den früheren Geschäftsberichten zu wahren und eine größere Anschaulichkeit der Darstellung zu erreichen, sind auch die wesentlichen Abweichungen von dem früheren Jahresabschluß zu erörtern.

Im einzelnen hat der Abschlußprüfer darauf zu achten, daß die vom Gesetz in § 128, Abs. 2 geforderten Angaben gemacht sind und die Berichterstattung den Grundsätzen einer gewissenhaften und getreuen Rechenschaftslegung entspricht. Hierbei ist der Prüfer in besonderem Maße auf die Wahrheit und Vollständigkeit der ihm erteilten Erklärungen und Angaben angewiesen.

Wenn nach § 135, Abs. 1, S. 1 Aktiengesetz der Geschäftsbericht nur insoweit zu prüfen ist, als er den Jahresabschluß erläutert, so besagt das nicht, daß der allgemeine Teil des Geschäftsberichtes, der den Abschlußprüfern gemäß § 138 Aktiengesetz ebenfalls vorzulegen ist, überhaupt nicht beachtet zu werden braucht. Zwar ist grundsätzlich der Vorstand bei der Abgabe seines persönlichen Urteils im allgemeinen Teil des Geschäftsberichtes völlig frei. Doch darf diese Freiheit nicht dahin führen, daß die Ausführungen des Vorstandes das Bilanzbild verschleiern und dadurch die Prüfung des Jahresabschlusses entwerten.

---

[1]) Schmölder in JW. 1931, S. 2926.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 135, Anm. 1.

Um dieses zu verhindern, ist den Abschlußprüfern gemäß § 140, Abs. 3 Aktiengesetz das Recht eingeräumt, bei offenbarer — nicht schon bei jeder — Unrichtigkeit und Verfälschung des Bildes, das der Jahresabschluß vermittelt, den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Damit ist den Prüfern eine Handhabe gegeben, willkürliche Darstellungen im Geschäftsbericht auszuschalten. Um eine ordnungsmäßige Prüfung zu gewährleisten, muß aber wohl vom Standpunkt der Abschlußprüfer das „können" (vgl. § 140, Abs. 3 Aktiengesetz) in ein „müssen" umgedeutet werden.

Die Berichterstattungspflicht nach § 128, Abs. 2 Aktiengesetz findet da ihre Grenze, wo überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der gemeine Nutzen von Volk und Reich ein Unterbleiben fordern (§ 128, Abs. 3 Aktiengesetz). Diese Schutzvorschrift erstreckt sich nicht nur auf die allgemeine Vorschrift in Abs. 1, sondern auch auf die Einzelangaben in Abs. 2.[1]) Ueberwiegende Belange der Gesellschaft können aus verschiedenen Gründen vorliegen. Sie sind besonders dann gegeben, „wenn ernstlich zu befürchten ist, daß der Schaden, welcher einer beteiligten Gesellschaft entstehen kann, erheblich mehr wiegt als der Schaden, welcher den Aktionären oder den Gläubigern oder der Allgemeinheit durch das Verschweigen möglicherweise erwachsen wird."[2]) So ist z. B. die Unterlassung der Berichterstattung gerechtfertigt, wenn eine Gefährdung des Kredites oder schwebender Verhandlungen und Prozesse zu befürchten ist. Auch kann die Schutzklausel u. U. zur Abwehr gegen die Konkurrenz, gegen Ueberfremdung oder gegen allzu hohe Ansprüche der Aktionäre auf Gewinnausschüttung verwandt werden.[3]) Dabei ist von Fall zu Fall das Interesse der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens an der Geheimhaltung abzuwägen gegen das Interesse, das namentlich die Aktionäre, aber auch die Gläubiger und die weitere Oeffentlichkeit, an der Offenlegung haben. Auf die Offenlegung darf nur dann verzichtet werden, wenn sie der Gesellschaft oder einem beteiligten Unternehmen mehr schaden würde als sie den Aktionären oder der Oeffentlichkeit nützt.[4]) Damit ist aber nicht gesagt, daß einfach jede Mitteilung unterbleiben darf, die vielleicht für die Gesellschaft nachteilig werden könnte. So sind ungünstige Tatsachen immer dann mitzuteilen, wenn das Verschweigen derselben der Gesellschaft nicht mehr von Vorteil sein kann. Stehen z. B. Verluste, welche die Gesellschaft erlitten hat, endgültig

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 128, Anm. 19.

[2]) Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 260 a, Anm. 32.

[3]) Staub-Pinner, a. a. O., § 260 a, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 260 a, Anm. 32; Goldschmit, § 260 a, Anm. 3; Höppner, a. a. O., S. 220.

[4]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 128, Anm. 20. A. A.: Staub-Pinner, a. a. O., § 260 a, Anm. 7, der es für ausreichend hält, wenn nur zwischen den Interessen der Gesellschaft und der Aktionäre abgewogen wird.

fest, so dürfen sie nicht unterdrückt werden, selbst wenn die Mitteilung sich für die Gesellschaft ungünstig auswirken kann. Auch steuerliche Rücksichten begründen regelmäßig kein überwiegendes Interesse an der Geheimhaltung.[1])

Die Berichterstattung kann ferner unterbleiben, soweit der allgemeine Nutzen von Volk und Reich es fordert. Hierher gehören namentlich politische und wirtschaftliche Belange der Nation, so z. B. die Erfordernisse der Landesverteidigung, die Belange der nationalen Wirtschaft gegenüber der Konkurrenz des Auslandes und der Handelsspionage. Einer Abwegung der Interessen bedarf es in diesem Falle nicht. Die Tatsache allein, daß die Geheimhaltung dem gemeinen Nutzen von Volk und Reich dient, spricht für das Vorliegen eines höheren Interesses.

Soweit die Schutzklausel in § 128, Abs. 3 Aktiengesetz Platz greift, kann der Prüfer die Berichterstattung unterlassen. Diese Tatsache braucht aber im Geschäftsbericht nicht erwähnt zu werden. Schon eine solche Andeutung könnte der Gesellschaft schaden; andererseits hätten die Aktionäre oder andere Beteiligte von einer solchen Bemerkung keinen Vorteil.[2])

Natürlich umfaßt die Schutzklausel keineswegs unwahre und falsche Angaben. Alles, was der Geschäftsbericht sagt, muß richtig sein; er braucht nur nicht vollständig zu sein.[3]) Der Bericht muß deshalb, selbst wenn einzelne ungünstige Tatsachen verschwiegen werden, seinem Inhalte nach doch so abgefaßt sein, daß er ein zutreffendes Gesamtbild gibt; insbesondere die Aktionäre und die Oeffentlichkeit nicht in ungerechtfertigte Sicherheit wiegt.[4])

Entstehen zwischen den Abschlußprüfern und dem Vorstand Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung der Vorschriften über den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht, die durch Aussprache und Verhandlungen untereinander nicht beigelegt werden können, so entscheidet darüber eine Spruchstelle (§ 135, Abs. 3 Aktiengesetz).

Das Verfahren vor der Spruchstelle wird im einzelnen in Art. X, §§ 27—32 der I. DVO. zum Aktiengesetz vom 29. September 1937 geregelt. Spruchstelle im ersten Rechtszug ist ein Zivilsenat des Oberlandesgerichts München oder des Kammergerichtes, je nachdem, ob die Gesellschaft ihren Sitz in den Bezirken der süddeutschen oder nord- und ostdeutschen Oberlandesgerichte hat. Spruchstelle des zweiten Rechtszuges ist ein Zivilsenat des Reichsgerichts.

---

1) Staub-Pinner, a. a. O., § 260 a, Anm. 7.

2) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 128, Anm. 23.

3) Staub-Pinner, a. a. O., § 260 a, Anm. 6; Quassowski in JW. 1931, S. 2915.

4) Neufeld, a. a. O., § 260 a, Anm. 3.

Berechtigt zur Anrufung der Spruchstelle sind nur der Vorstand und die Abschlußprüfer (§ 30, I. DVO.). Dem Aufsichtsrat steht dieses Recht unmittelbar nicht zu. Hält er eine Entscheidung der Spruchstelle für geboten, so kann er sich nur an den Vorstand und die Abschlußprüfer wenden und eine Anrufung der Spruchstelle anregen. Eine Pflicht, dieser Anregung nachzukommen, besteht für den Vorstand und die Abschlußprüfer nicht; ob sie es tun wollen, bleibt ihrem pflichtgemäßen Ermessen überlassen. Der Vorstand und die Abschlußprüfer können die Spruchstelle nur anrufen, wenn es sich um Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung von Rechtsvorschriften über den Jahresabschluß und Geschäftsbericht, also der §§ 125, 127 bis 134 Aktiengesetz, § 40 HGB. handelt. Tatsächliche Feststellungen, z. B. das Bestehen einer Forderung, können nicht nachgeprüft werden. Die Spruchstelle darf keine Entscheidungen über andere Rechtsfragen treffen; vor allem ist sie nicht zuständig für Meinungsverschiedenheiten über den Umfang des Auskunftsrechtes nach § 138 Aktiengesetz.

Gegen die Entscheidung der Spruchstelle des ersten Rechtszuges ist die sofortige Beschwerde gegeben; aber nur dann, wenn die Spruchstelle sie in der Entscheidung für zulässig erklärt. Das soll aber nur geschehen, sofern die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu erwarten ist (§ 31, I. DVO.). Ueber die Beschwerde entscheidet das Reichsgericht.

Die Gerichte und Verwaltungsbehörden sind an die rechtskräftig ergangene Entscheidung der Spruchstelle gebunden (§ 135, Abs. 3, S. 2 Aktiengesetz.

Die Einführung der Spruchstellen ist für das Prüfungswesen von großer Bedeutung, weil ihre Entscheidungen, gewollt oder ungewollt, die Wirkung verbindlicher Richtlinien für künftige Prüfungen haben werden. Dieses umsomehr, als das Institut der Wirtschaftsprüfer in einer Reihe von streitigen Fragen aus dem Bilanzrecht durch die Gutachten seiner Fachausschüsse bereits eine sehr wertvolle Vorarbeit geleistet hat, an welche die Spruchstellen anknüpfen können. Wenn darüber hinaus auch in Zukunft die Spruchstellen bei neu auftauchenden Fragen dem Institut der Wirtschaftsprüfer Gelegenheit zur Stellungnahme geben, kann sich bald eine einheitliche Spruchpraxis entwickeln, die sich segensreich für die einzelnen Prüfungen auswirken wird.

c) Der Prüfungsbericht.

Der Abschlußprüfer hat über das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich Bericht zu erstatten (§ 139 Aktiengesetz). Diese Pflicht ergibt sich aus dem mit der Gesellschaft abgeschlossenen Prüfungsvertrag.

Der Bericht muß den Vorschriften des § 139 Aktiengesetz entsprechen. Der Abschlußprüfer darf sich deshalb nicht nur mit einer

bloßen Bescheinigung der Bilanz begnügen und das abschließende Ergebnis der Prüfung in einem einzigen Satz ohne nähere Begründung zusammenfassen. Legt der Prüfer der Gesellschaft einen solchen mangelhaften Bericht vor, so kann diese je nach Lage der Sache das Honorar ganz oder teilweise verweigern. Daneben ist der Abschlußprüfer der Gesellschaft zum Schadensersatz verpflichtet, wenn ihr durch die grundlose Verweigerung des Berichts oder durch einen unvollständigen und unsachgemäßen Bericht Schaden entsteht. Die Schadensersatzpflicht bestimmt sich nach bürgerlichem Recht; handelt es sich um eine Verletzung der Sorgfaltspflicht bei Anfertigung des Berichtes, so folgt die Haftung aus § 141 Aktiengesetz.

Der Bericht muß von dem Abschlußprüfer, und wenn die Prüfung von mehreren Personen durchgeführt wurde, von allen unterschrieben werden. Inhalt und Form des Prüfungsberichtes werden durch die Aufgaben des Prüfers, die Berufsauffassung sowie die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften bestimmt. Im Gesetz ist der Inhalt des Prüfungsberichtes lediglich in seinen Grundlagen vorgeschrieben. Der § 139 Aktiengesetz gibt nur an, über welche Fragen jeder Bericht ausdrücklich Auskunft zu geben hat. So ist zunächst festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluß und der den Jahresabschluß erläuternde Teil des Geschäftsberichtes den gesetzlichen Vorschriften entsprechen (§ 139, Abs. 1, S. 2 Aktiengesetz). Weiter muß sich der Bericht darüber auslassen, ob der Vorstand gemäß § 138, Abs. 2 die verlangten Aufklärungen und Nachweise geliefert hat. Ist der Vorstand dieser Pflicht zum Teil nicht nachgekommen, so hat der Abschlußprüfer für jeden Einzelfall seine Berechtigung zur Auskunft im Bericht nachzuweisen und anzugeben, wie der Vorstand seine Weigerung begründet hat. Gegebenenfalls hat er zu erklären, ob das Gericht im Ordnungsstrafverfahren die Verweigerung der Auskunft als berechtigt angesehen hat oder nicht. Ebenso wird der Abschlußprüfer zu verfahren haben, wenn der Vorstand sich geweigert hat, die Bucheinsicht und Bestandsuntersuchungen zu gestatten, obwohl dieses nicht besonders geregelt ist.

Ueber den weiteren Inhalt des Prüfungsberichts, seine Einzelheiten und Form sagt das Gesetz nichts. Zu den Aufgaben des Abschlußprüfers gehört es aber auch, über alles das zu berichten, was ihm während der Prüfung als bemerkenswert erschienen ist. Die Entscheidung darüber, was zu erwähnen ist und was unberücksichtigt bleiben darf, bestimmt sich nach pflichtgemäßem Ermessen des Abschlußprüfers, d. h. nach den Verhältnissen des Einzelfalles und nach den anerkannten Regeln der Revisionslehre. Maßgebend ist dabei in erster Linie der mit dem Prüfungsbericht verfolgte Zweck. Durch den Prüfungsbericht soll dem Aufsichtsrat ein möglichst klares und umfassendes Bild über die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung ge-

geben werden; denn der Prüfungsbericht bildet die Grundlage für die eigene Prüfungstätigkeit des Aufsichtsrats.[1]) Er soll dem Aufsichtsrat die eigenen Kontrollaufgaben erleichtern, bzw. erst die Voraussetzungen dazu schaffen. Der Prüfungsbericht muß daher notwendig auf alle Fragen des Jahresabschlusses eingehen und zu ihnen Stellung nehmen. Der Prüfungsbericht hat vor allem die Aufgabe, dem Aufsichtsrat die von den Prüfern gefundenen Mängel zur Kenntnis zu bringen. Der Aufsichtsrat kann dann für deren Beseitigung sorgen und damit dem Abschlußprüfer die Möglichkeit geben, nach dem abschließenden Ergebnis den Bestätigungsvermerk zu erteilen.

Im einzelnen wird der Prüfer ganz besonders darauf achten müssen, daß der Prüfungsbericht objektiv bleibt. Dieses umsomehr, als in der Praxis die Prüfung in enger Fühlungnahme mit dem Vorstand vorgenommen wird und deshalb die Gefahr der Beeinflussung auch bei der Abfassung des Prüfungsberichtes besteht. Der Prüfungsbericht hat sich auf das sachlich Gebotene und Notwendige zu beschränken und der Abschlußprüfer hat selbstverständlich jedes persönliche Lob und jede persönliche Kritik zu unterlassen. Der Bericht muß gewissenhaft abgefaßt sein. Er darf nur wahre Angaben enthalten. Die Art und der Umfang der Prüfung sind genau zu schildern. Insbesondere hat der Abschlußprüfer anzugeben, welche Gebiete lückenlos und welche nur durch Stichproben geprüft worden sind. Werden darüber hinaus Ausführungen gemacht, die sich auf Auskünfte des Vorstandes oder von Angestellten der Gesellschaft stützen, deren Richtigkeit der Abschlußprüfer nicht nachprüfen kann oder nicht nachgeprüft hat, so muß er dieses im Bericht klar zum Ausdruck bringen. Es darf im Bericht keineswegs der Eindruck erweckt werden, daß die Prüfung sich auf Angelegenheiten der Gesellschaft erstreckte, welche überhaupt nicht untersucht wurden. Der Prüfungsbericht soll keine verschiedenen Auslegungen zulassen. Er muß klar und eindeutig abgefaßt sein. Andererseits darf das Streben nach einer vollkommenen Berichterstattung nicht zu langatmigen Ausführungen und zur Wiedergabe aller möglichen Einzelheiten und Selbstverständlichkeiten führen, durch welche die Uebersicht und Klarheit verloren gehen könnte. Es ist vielmehr nur das Wesentliche aufzunehmen, soweit es nach pflichtgemäßem Ermessen des Prüfers unbedingt zum Verständnis und zur Beurteilung der Geschäftslage erforderlich ist.

Sind mehrere Abschlußprüfer bestellt, so kann es vorkommen, daß sie sich nicht auf einen gemeinsamen Prüfungsbericht einigen können. Ist es unmöglich, die entstandenen Meinungsverschiedenheiten zu beheben, so ist dieses entweder im Prüfungsbericht oder

---

[1]) Friedländer, a. a. O., § 262 e, Anm. 3, II.

in einem besonderen Vermerk zum Ausdruck zu bringen. Der Vermerk ist von dem Abschlußprüfer, der die abweichende Ansicht vertritt, zu unterzeichnen.[1])

Der fertiggestellte Bericht ist gemäß § 139, Abs. 2 dem Vorstand und Aufsichtsrat vorzulegen. Wenn im Gegensatz zum bisherigen Recht (vgl. § 262e HGB.) bestimmt ist, daß der Prüfungsbericht auch dem Vorstand vorzulegen ist, so entspricht das seiner gehobenen Stellung. In seinen Händen liegt ausschließlich die Leitung der Gesellschaft. Schon aus diesem Grunde muß man ihm das Recht auf Vorlage des Prüfungsberichtes zugestehen. Dazu kommt noch, daß der Vorstand nach § 125, Abs. 3 Aktiengesetz mit Billigung des Aufsichtsrats selbst in der Lage ist, den Jahresabschluß der Gesellschaft festzustellen. Sowohl dem Vorstand als auch dem Aufsichtsrat ist der Prüfungsbericht unmittelbar einzureichen. Es ist nicht statthaft, daß der Aufsichtsrat erst über den Vorstand von dem Bericht Kenntnis erhält. Damit soll die Gefahr jeder Beeinflussung des Abschlußprüfers durch den Vorstand beseitigt werden. Diesen Zweck erreichte das bisherige Recht dadurch, daß dem Vorstand der Prüfungsbericht nicht vorzulegen war (§ 262e, Abs. 2 HGB.). Die Abschlußprüfer haben ihren Pflichten genügt, wenn sie je ein Stück des Prüfungsberichtes dem Vorsitzer des Vorstandes und Vorsitzer des Aufsichtsrates zugeleitet haben. Diese müssen dann für die Unterrichtung aller Vorstands- und Aufsichtsratsmitglieder, die zur Einsichtnahme des Berichts berechtigt sind, Sorge tragen. Ist gemäß § 92, Abs. 4 Aktiengesetz ein besonderer Ausschuß des Aufsichtsrates zur Entgegennahme des Berichtes ermächtigt worden, so kann der Vorsitzer des Aufsichtsrates jedem nicht zum Ausschuß gehörenden Aufsichtsratsmitglied die Einsicht versagen (§ 93, Abs. 3 Aktiengesetz).

In der Praxis wird es aber häufig vorkommen, daß der Abschlußprüfer sich nach Vorlage des Berichtes an den Vorstand und Aufsichtsrat noch einmal mit dem Bericht befassen muß. Dieses wird stets dann der Fall sein, wenn der Aufsichtsrat sich erfolgreich bemüht hat, etwaige Beanstandungen zu klären und zu beseitigen. Ersucht nun der Aufsichtsrat den Abschlußprüfer, den Bericht entsprechend in einem Nachtrag zu berichtigen, so darf der Prüfer sich dem nicht entziehen. Der wesentliche Zweck des Berichtes wird ja durch die Abstellung derartiger Mängel usw. erreicht. Daß dieses auch der Gesetzgeber in Erwägung gezogen hat, geht schon aus der sonst gar nicht verständlichen Unterscheidung zwischen „Ergebnis der Prüfung" (§ 139,

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O, § 262e, Anm. 2; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262e, Anm. 4; a. A.: Goldschmit, a. a. O., § 262e, Anm. 11; Rheinstrom, a. a. O., § 262e, Anm. 2, die nur einen gemeinsamen Bericht für zulässig halten.

Abs. 1 Aktiengesetz) und „abschließendem Ergebnis" (§ 140, Abs. 1 Aktengesetz) hervor.[1])

Die Hauptversammlung und die Aktionäre haben kein Recht auf Einsicht des Prüfungsberichts. Selbstverständlich steht dieses Recht auch der Allgemeinheit nicht zu, denn der Prüfungsbericht ist vertraulich und nicht für die Oeffentlichkeit bestimmt. Der Aufsichtsrat hat gemäß § 96, Abs. 2 Aktiengesetz in seinem Bericht an die Hauptversammlung nur mitzuteilen, ob die Prüfung nach ihrem abschließenden Ergebnis zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß gegeben hat. Von den Einzelheiten des Prüfungsberichtes darf der Aufsichtsrat der Hauptversammlung nur im Einverständnis mit dem Vorstand Kenntnis geben.

d) Der Bestätigungsvermerk.

Der Abschlußprüfer hat, sofern keine Einwendungen zu erheben sind, über das abschließende Ergebnis der Prüfung einen Bestätigungsvermerk zu erteilen (§ 140 Aktiengesetz). Dieser ist von dem Prüfungsbericht, der nur zur internen Aufklärung und Beratung der Gesellschaft dient, streng zu unterscheiden. Der Bestätigungsvermerk ist in erster Linie für die Oeffentlichkeit bestimmt. Er bezeugt ihr gegenüber die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und Rechenschaftslegung der geprüften Gesellschaft. Der Vermerk gibt damit auch den Aktionären die Gewißheit, daß sie über die Lage der Gesellschaft hinreichend unterrichtet und vor unlauteren Machenschaften und Täuschungsmanövern der Verwaltungsträger bewahrt werden. Er trägt hierdurch in besonderem Maße zur Stärkung des Vertrauens in der Wirtschaft bei. Unterbleibt der Bestätigungsvermerk, so kann das den Kredit des Unternehmens aufs schwerste gefährden; denn die Oeffentlichkeit wird das Fehlen des Vermerkes vielfach als Indiz für das Vorhandensein von Unregelmäßigkeiten auffassen. Diese Tatsache wird die Gesellschaften veranlassen, von sich aus für eine ordnungsmäßige Buchführung und Bilanzierung zu sorgen, um den Vermerk zu erhalten.

Der Bestätigungsvermerk ist nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung zu erteilen. Es fragt sich, wann dieser Zeitpunkt gegeben ist. Bestätigt werden muß die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses. Da dieser aber erst mit der Billigung durch den Aufsichtsrat oder mit der Beschlußfassung der Hauptversammlung festgestellt ist (§ 125

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262e, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262e, Anm. 2; Homburger, Aufsichtsrat und Bilanzprüfer, S. 58; a. A.: Neufeld, a. a. O., § 262e, Anm. 5, welcher der Ansicht ist, daß der abgelieferte Bericht an den Prüfer zurückgegeben und von diesem abgeändert werden kann, da ein einmal an den Aufsichtsrat abgelieferter Bericht noch nicht endgültig ist. Dem ist nicht zuzustimmen. In einem Regreßprozeß kann es wesentlich werden, daß der ursprüngliche Bericht ohne jede Aenderung erhalten bleibt.

Aktiengesetz), könnte man die Ansicht vertreten, daß die Bestätigung sich auf den vom Aufsichtsrat gebilligten oder von der Hauptversammlung beschlossenen Jahresabschluß zu beziehen habe.[1] Die Prüfung kann aber auch ohne Rücksicht auf die endgültige Feststellung des Jahresabschlusses zu einem abschließenden Ergebnis gelangen. Deshalb ist der Bestätigungsvermerk schon zu dem vom Vorstand gemäß § 125 Aktiengesetz aufgestellten Jahresabschluß zu erteilen; denn nur dieser, nicht der von der Hauptversammlung festgestellte Jahresabschluß braucht geprüft zu werden (§ 135, Abs. 1 Aktiengesetz).[2]

Der Bestätigungsvermerk muß Angaben darüber enthalten, ob:

1. eine pflichtmäßige Prüfung der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluß erläutert, auf Grund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise stattgefunden hat;
2. der Vorstand die verlangten Aufklärungen und Nachweise gegeben hat;
3. auf Grund der pflichtgemäßen Prüfung bestätigt werden kann, daß die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen.

Zu diesen gesetzlichen Vorschriften gehört insbesondere die Bestimmung in § 129, Abs. 1 Aktiengesetz, wonach der Jahresabschluß so klar und übersichtlich aufzustellen ist, daß er einen möglichst sicheren Einblick in die Lage der Gesellschaft gewährt. Unter die gesetzlichen Vorschriften fällt aber auch die Feststellung, daß die vom Gesetz ausdrücklich genannten Satzungsbestimmungen beachtet worden sind, denn die Prüfung bezieht sich auch auf die Satzungsvorschriften[3] (s. S. 43).

Aus der Fassung des Gesetzes ergibt sich, daß der Bestätigungsvermerk stets einen positiven Inhalt haben muß. Es genügt nicht, etwa lediglich zum Ausdruck zu bringen, daß gegen den Jahresabschluß Bedenken vom Standpunkt des Prüfers nicht bestehen. Andererseits ist eine objektive Bestätigung nicht erforderlich. Bei einer objektiven Prüfung müßte der Abschlußprüfer die Garantie für die Richtigkeit übernehmen. Dadurch würde er aber zu leicht in Gewissenskonflikte geraten. Um dieses zu verhindern, ist es den Prüfern gestattet, auf die Unterlagen der Prüfung und ihr eigenes pflichtgemäßes Ermessen Bezug zu nehmen.

---

[1] So Baumbach, a. a. O., § 140, Anm. 1.

[2] Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 4; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 f, Anm. 2.

[3] Staub-Pinner, a. a. O., § 262 f, Anm. 2e; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 5. A. A.: Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 f, Anm. 5; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 f, Anm. 2.

Den Abschlußprüfern bleibt es überlassen, wie sie den Vermerk im Einzelfalle gestalten wollen. Das „Institut der Wirtschaftsprüfer" hat folgende Fassung empfohlen, die sich eng an den Gesetzestext anlehnt: „Nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtmäßigen Prüfung auf Grund der Bücher und Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise, entsprechen die Buchführung, der Jahresabschluß und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluß erläutert, den gesetzlichen Vorschriften."[1]) Diese Fassung ist aber nur anwendbar, wenn die Prüfung in jeder Beziehung die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes ergeben hat. Ist dieses nicht in allen Teilen der Fall, so kann der Bestätigungsvermerk in dieser eindeutigen, uneingeschränkten Fassung nicht erteilt werden. Das Gesetz hat deshalb entsprechend der bisherigen Praxis in § 140, Abs. 2 Aktiengesetz ausdrücklich vorgeschrieben, daß die Abschlußprüfer, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung Einwendungen zu erheben sind, einen sog. eingeschränkten Bestätigungsvermerk geben können. Die Entscheidung des Prüfers darüber, in welcher Form er den Bestätigungsvermerk abfassen will, wird in erster Linie davon abhängen, ob schwere oder leichte Verstöße vorliegen. Sind nur ganz geringfügige Einwendungen zu machen, so wird er in der Regel einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilen können. Eine endgültige Versagung des Bestätigungsvermerk wird z. B. dann geboten sein, wenn die Buchführung oder der Jahresabschluß oder der Geschäftsbericht, soweit dieser den Jahresabschluß erläutert, als G a n z e s abzulehnen sind.[2]) Ebenso wird zu verfahren sein, wenn gegen die formellen Vorschriften des Gesetzes verstoßen worden ist. Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks wird dann statthaft sein, wenn sich die festgestellten Verfehlungen abgrenzen lassen. In dem angeführten Beispiel würde eine Einschränkung dann am Platze sein, wenn die Verstöße n i c h t die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht als G a n z e s betreffen; also z. B. nur eine teilweise Ordnungswidrigkeit der Buchführung vorliegt.

Kann der Abschlußprüfer sich im Einzelfalle nicht eindeutig entscheiden, so kommt es für die Frage, ob er den Bestätigungsvermerk versagen oder nur einschränken soll, auf sein pflichtgemäßes Ermessen an. Dabei hat er sowohl die Belange der geprüften Gesellschaft als auch diejenigen der Gläubiger und überhaupt der Oeffentlichkeit zu berücksichtigen. Mit der Entscheidung übernimmt der Prüfer eine große Verantwortung, denn die Verweigerung des Bestätigungsvermerks ist für die Gesellschaft von weittragender Bedeutung.

---

[1]) Gutachten des Institutes für Wirtschaftsprüfer,. in „Der Wirtschaftsprüfer", Jahrgang 1933, S. 358; vgl. auch Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 5.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 6 mit weiteren Beispielen.

Dem Abschlußprüfer bleibt es überlassen, den Wortlaut der Einschränkung im einzelnen zu bestimmen. Er muß nur die Beanstandungen so klar zum Ausdruck bringen, daß der Leser sich von ihnen ein genaues Bild machen kann. Unstatthaft ist es deshalb, nur die verletzten Paragraphen anzugeben. Wenn der Prüfer im Gegensatz zum Vorstand die Anwendung der Schutzklausel des § 128, Abs. 3, S. 2 Aktiengesetz nicht für zulässig hält und aus diesem Grunde nur einen einschränkenden Bestätigungsvermerk erteilt, so muß er die Meinungsverschiedenheit im Vermerk erwähnen. Die Tatsachen, welche zur Unterlassung der Berichterstattung geführt haben, sind jedoch nicht anzugeben; denn dadurch würde die Schutzklausel völlig zwecklos werden. Hat allerdings die Spruchstelle gemäß § 135, Abs. 3 Aktiengesetz entschieden, daß die Voraussetzungen des § 128, Abs. 3, S. 2 Aktiengesetz nicht vorliegen, so ist diese Tatsache zu vermerken.[1])

Mit Rücksicht auf die Zweiteilung des Geschäftsberichtes in einen prüfungspflichtigen und einen nur beschränkt prüfungspflichtigen Teil, mußte der § 141 Aktiengesetz gegenüber dem bisherigen Recht eine Erweiterung erfahren. So bezieht der Absatz 3 des § 140 Aktiengesetz auch den § 128, Abs. 1 Aktiengesetz ein, also den allgemeinen Teil des Geschäftsberichtes, den die Abschlußprüfer grundsätzlich nicht zu prüfen haben (§ 135, Abs. 1 Aktiengesetz). Wenn aber der Geschäftsbericht, soweit in ihm der Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft dargelegt sind, offensichtlich eine falsche Darstellung gibt, die geeignet ist, das durch den Jahresabschluß vermittelte Bild von der Lage der Gesellschaft zu entstellen, so „muß" der Abschlußprüfer die Bestätigung versagen oder einschränken (§ 140, Abs. 3 Aktiengesetz). Handelt es sich nur um geringe Verstöße, so können die Abschlußprüfer den Vermerk etwa dadurch einschränken, daß sie den allgemeinen Teil des Geschäftsberichtes ausdrücklich bei der Beurteilung ausnehmen oder einen bestimmten Mangel im Jahresabschluß rügen.[2])

Eine Unterzeichnung des Vermerkes ist nicht ausdrücklich vorgeschrieben, versteht sich aber wohl von selbst, zumal der Bestätigungsvermerk in erster Linie für die Oeffentlichkeit bestimmt ist. Im Gesetz ist auch nichts darüber bestimmt, ob der Aufsichtsrat seine Unterschrift unter die Bescheinigung des Prüfers setzen kann. Eine Mitunterzeichnung wird aber schon im Interesse der Oeffentlichkeit empfehlenswert sein; denn dadurch wird zum Ausdruck gebracht, daß sich der Aufsichtsrat das Urteil der Prüfer zu eigen gemacht hat.

Sind mehrere Abschlußprüfer vorhanden, so haben alle den Bestätigungsvermerk zu erteilen und zu unterschreiben. Kommen die Abschlußprüfer zu verschiedenen Ergebnissen und verweigert einer von

---

1) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 8.

2) Baumbach, a. a. O., § 140, Anm. 2.

ihnen den Bestätigungsvermerk, so muß die Erteilung des Vermerkes unterbleiben. Ein Bestätigungsvermerk, der nur von einem Teil der Prüfer gegeben wird, entspricht nicht den gesetzlichen Erfordernissen und kann daher nicht als voll wirksam angesehen werden.[1])

Verweigert der Abschlußprüfer die Erteilung des Bestätigungsvermerkes ungerechterweise, d. h., muß er eigentlich zu dem Ergebnis kommen, daß alle gesetzlichen Vorschriften gewahrt sind, so steht der Gesellschaft ein klagbarer Anspruch aus dem Prüfungsvertrag auf Erteilung des Vermerkes zu. Die Vollstreckung richtet sich nach § 888, Abs. 1 ZPO. Mit Rücksicht auf den vorgeschriebenen Inhalt des Vermerks kann der § 894 ZPO. (Verurteilung zur Abgabe einer Willenserklärung) keine Anwendung finden.[2]) Die Gesellschaft kann außerdem den Abschlußprüfer fristlos entlassen und ihn für jeden eintretenden Schaden haftbar machen.

Der Bestätigungsvermerk ist in seinem vollen Wortlaut, nicht etwa in abgekürzter Form, zusammen mit dem Jahresabschluß bekanntzumachen (§ 144 Aktiengesetz). Dabei ist es möglich, daß der Jahresabschluß in einer anderen Fassung veröffentlicht wird, als er vom Abschlußprüfer bestätigt worden ist. Denn weder Vorstand noch Aufsichtsrat, noch gegebenfalls die Hauptversammlung brauchen bei der Feststellung des Jahresabschlusses den Beanstandungen des Prüfers Rechnung zu tragen. Wird aber der mit dem Bestätigungsvermerk des Abschlußprüfers versehene Jahresabschluß vom Vorstand auf Anregung des Aufsichtsrates (§ 125, Abs. 2 Aktiengesetz) geändert, so verliert der vom Abschlußprüfer erteilte Vermerk seine Bedeutung. Er darf dann nur noch nach abermaliger Anhörung des Prüfers benutzt werden. Nicht kann etwa der Vorstand selbst darüber entscheiden, ob die vorgenommenen Aenderungen nur unwesentlich sind oder nicht. Der geänderte Jahresabschluß muß auf jeden Fall den Abschlußprüfern noch einmal vorgelegt werden. Der Prüfer allein trägt für die Richtigkeit des Bestätigungsvermerkes die volle Verantwortung. Deshalb muß es seiner Entscheidung überlassen bleiben, ob der Vermerk auch für den geänderten Jahresabschluß Geltung haben soll, evtl. einzuschränken oder ganz zu versagen ist. Ohne erfolgte Nachtragsprüfung seitens des Abschlußprüfers kann der Jahresabschluß vom Vorstand mit Billigung des Aufsichtsrates rechtswirksam nicht festgestellt werden. Entsprechendes gilt, wenn die Hauptversammlung den vom Vorstand aufgestellten Jahresabschluß ändert (§ 125, Abs. 4 Aktiengesetz). Auch in diesem Falle

---

[1]) Goldschmit, a. a. O., § 262f, Anm. 1; Staub-Pinner, a. a. O., § 262f, Anm. 2. A. A.: Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262f, Anm. 5.

[2]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262f, Anm. 2; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 3.

darf die Gesellschaft den Bestätigungsvermerk ohne nochmalige Anhörung des Abschußprüfers nicht mehr gebrauchen.

Kommt der Prüfer nach der Erteilung des Bestätigungsvermerkes zu der Erkenntnis, daß der Vermerk überhaupt nicht oder nicht in der gegebenen Form hätte erteilt werden dürfen, dann ist er zum Widerruf bzw. zur Aenderung des Bestätigungsvermerkes berechtigt und verpflichtet.[1]) Der Widerruf legt der Verwaltung die Pflicht auf, den Vermerk gemäß § 144, Abs. 1 Aktiengesetz nicht mehr zu veröffentlichen; vielmehr muß auf die Versagung oder Einschränkung der Bestätigung hingewiesen werden.

§ 6.

Die Haftung des Abschlußprüfers.

a) Die zivilrechtliche Haftung.

Für die zivilrechtliche Haftung des Abschlußprüfers gegenüber der Gesellschaft ist die Art des mit ihm abgeschlossenen Prüfungsvertrags von besonderer Wichtigkeit. Nach der hier vertretenen Auffassung ist mit ihm ein Werkvertrag abgeschlossen (siehe oben S. 21), und er hat demgemäß für den Erfolg seiner Arbeit einzustehen (§§ 631 ff. BGB.). Erfüllt er den Vertrag mangelhaft, so ist er gegebenenfalls gemäß § 635 BGB. zum Schadensersatz wegen Nichterfüllung verpflichtet. Entstehen der Gesellschaft darüber hinaus weitere Schäden, so hat er diese nach bürgerlichem Recht zu ersetzen. Der Abschlußprüfer haftet nach § 276 BGB. für Vorsatz und Fahrlässigkeit, die er sich bei der Erfüllung seiner Verpflichtungen zu Schulden kommen läßt. Gerät er mit der Erfüllung seiner Leistung in Verzug, so verschärft sich die Haftung, und er ist auch für die durch Zufall eintretende Unmöglichkeit der Leistung verantwortlich (§ 284, § 287 BGB.).

Die Haftungsvorschriften des bürgerlichen Rechtes werden durch § 141 Aktiengesetz teils näher umschrieben, teils ergänzt und geändert. Die Vorschriften des § 141 Aktiengesetz legen dem Abschlußprüfer, seinen Gehilfen und den bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertretern einer Prüfungsgesellschaft die oben (S. 25 ff.) behandelten besonderen Sorgfalts- und Treuepflichten auf. Verletzen sie diese Obliegenheiten, so haben sie der Gesellschaft Ersatz für den daraus entstehenden Schaden zu leisten. Haben mehrere Beteiligte den Schaden verursacht, so haften sie als Gesamtschuldner (§ 141, Abs. 1 Aktiengesetz. Voraussetzung für die Haftung ist der Eintritt eines Schadens und der ursächliche Zusammenhang zwischen der schädigenden Handlung

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O., § 262 f, Anm. 6; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 f, Anm. 7; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 140, Anm. 13.

und dem entstandenen Schaden. Die Beweislast für ein Verschulden des Abschlußprüfers, die ziffernmäßige Höhe des Schadens und den Kausalzusammenhang trifft die Gesellschaft. Der beklagte Prüfer hat gegebenfalls nachzuweisen, daß er die Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit beobachtet hat, die man von ihm als verantwortungsbewußten Abschlußprüfer verlangen kann.

Wie der Abschlußprüfer haften auch seine Gehilfen für die ihnen zur Last fallenden schädigenden Handlungen der Gesellschaft direkt (§ 141, Abs. 1 Aktiengesetz). Diese Haftung geht über die übliche vertragliche des § 278 BGB. hinaus, wonach der Gehilfe nur seinem Geschäftsherrn verantwortlich ist. Die Gehilfen treten nach § 141 Aktiengesetz in unmittelbare Rechtsbeziehungen zu der zu prüfenden Gesellschaft. Dasselbe gilt von den gesetzlichen Vertretern einer Prüfungsgesellschaft. Neben den Gehilfen haftet der Prüfer nach § 278 BGB. wie für eigenes Verschulden. Diese Haftung tritt jedoch nur ein, wenn die Gehilfen die Pflichtverletzungen „in Erfüllung ihrer Verpflichtungen" begangen haben. Dieses wird regelmäßig dann vorliegen, wenn die Gehilfen ihren Obliegenheiten zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung nicht nachgekommen sind. Neben den gesetzlichen Vertretern einer Prüfungsgesellschaft haftet die Gesellschaft nach § 31 BGB. für den Schaden, den ihre Organe verursacht haben.[1])

Ist der Schaden durch vorsätzliches Handeln des Abschlußprüfers oder einer sonst verantwortlichen Person herbeigeführt, so ist die Haftung unbeschränkt und erstreckt sich auf die volle Höhe des entstandenen Schadens. Für fahrlässige Pflichtverletzungen ist die Haftpflicht auf den Höchstbetrag von 100 000 RM. begrenzt (§ 141, Abs. 2 Aktiengesetz). Der gesetzgeberische Grund dafür war der, den Abschlußprüfer von der schweren Sorge unbegrenzter Ersatzpflicht zu befreien. Schon geringfügige Versehen können zu ungewöhnlichen Schäden führen; deshalb würde eine unbeschränkte Haftung es dem Abschlußprüfer unmöglich machen, ohne Angst und Sorgen seine Arbeiten durchzuführen.[2]) Auch praktisch wäre eine höhere Ersatzpflicht kaum zu verwirklichen gewesen. Einmal können bei den einzelnen Abschlußprüfern entsprechende Vermögensverhältnisse nicht ohne weiteres vorausgesetzt werden; andererseits mußte bei Nichtfestsetzung eines Höchstbetrages befürchtet werden, daß ein Ersatz nur in den seltensten Fällen geleistet werden würde; denn unbegrenzte Haftpflichtrisiken sind überhaupt nicht oder nur gegen untragbar hohe Prämien zu versichern. Diese Tatsache

---

[1]) Die zu prüfende Gesellschaft haftet aber nicht etwa für den Abschlußprüfer Dritten gegenüber nach § 31 BGB.; denn der Abschlußprüfer ist zwar Organ, aber nicht „gesetzlicher Vertreter" der zu prüfenden Gesellschaft.

[2]) Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 8; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 8.

würde aber die meisten Abschlußprüfer von einer Versicherung ganz abgehalten haben.[1]) Die Begrenzung der Haftpflicht auf 100 000 RM. gilt für die gesamte Bilanzprüfung, auch wenn dabei mehrere zum Ersatz verpflichtende Handlungen begangen worden sind oder wenn an der Prüfung mehrere Personen beteiligt waren.

Eine Sondervorschrift bei Beteiligung mehrerer Personen enthält der § 141, Abs. 2, Halbs. 2 Aktiengesetz. Hiernach haften, wenn bei einer vorsätzlichen Pflichtverletzung nicht alle Beteiligten vorsätzlich gehandelt haben, nur diejenigen unbeschränkt, welchen ein vorsätzliches Handeln zur Last fällt. Die anderen mithaftenden Personen können sich auf die Haftpflichtbeschränkung von insgesamt 100 000 RM. berufen. Alle fahrlässig handelnden Personen haben zusammen nur für Schäden bis zu 100 000 RM. einzustehen. Da die mehreren Beteiligten als Gesamtschuldner haften, steht es im Belieben der Gesellschaft, von jedem von ihnen ganz oder zum Teil Schadensersatz zu verlangen. Das Rückgriffsrecht der Gesamtschuldner gegeneinander bestimmt sich nach § 426 BGB. Darnach sind sie im Innenverhältnis regelmäßig zu gleichen Teilen ausgleichspflichtig. Doch kann vertraglich etwas anderes vereinbart werden. So muß namentlich im Verhältnis des Abschlußprüfers zu seinen Hilfspersonen die Anwendung des § 254 BGB. als Vertragswille unterstellt werden, auch wenn darüber im Anstellungsvertrag keine ausdrücklichen Bestimmungen getroffen sind.[2]) Dieser Auslegung steht nicht etwa die Vorschrift in § 141, Abs. 4 Aktiengesetz entgegen; denn der Ausschluß der vertraglichen Vereinbarungen, den der Absatz 4 vorschreibt, bezieht sich nicht auf die Ausgleichsansprüche der Gesamtschuldner untereinander.

Bedient sich der Abschußprüfer besonderer Gehilfen, so ist streitig, ob die Haftung des Prüfers für diese aus § 278 BGB. unter die Bestimmung des § 141 Aktiengesetz fällt. Die Frage ist wichtig für die Feststellung, ob auch die Haftung des Abschlußprüfers bei Fahrlässigkeit des Gehilfen beschränkt wird und ob die Möglichkeit des vertraglichen Haftungsausschlusses gegeben ist. Das Gesetz selbst drückt sich hierüber nicht klar aus, erwähnt vor allem den § 278 BGB. nicht besonders. Der § 141, Abs. 2, Halbs. 2 erfaßt nur die Fälle vorsätzlichen Handelns, bei denen dritte Personen ohne eigenes Verschulden haften. Das sind aber die typischen Fälle des § 278 BGB., des Einstehens für fremdes schuldhaftes Handeln. Daraus muß man schließen, daß „der § 278 BGB. die allein mögliche Grundlage für

---

[1]) Schmölder in JW., 1930, S. 3687.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 6; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 12; Höppner, a. a. O., S. 327; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 7 d; Rheinstrom, a. a. O., § 262 g, Anm. 4; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2.

die Regelung des § 141, Abs. 2, Halbs. 2 darstellt."[1]) Die Haftung aus § 278 BGB. wird somit von dem § 141, Abs. 2 Aktiengesetz mit umschlossen. Für den Abschlußprüfer ergibt sich daraus, daß er nur bei eigenem Vorsatz unbeschränkt, bei vorsätzlichem oder fahrlässigem Handeln seiner Gehilfen aber nur beschränkt haftet. Die gegenteilige Meinung würde dahin führen, daß der Prüfer bei eigener Fahrlässigkeit nur beschränkt, bei Verschulden seiner Gehilfen ohne eigenes Verschulden aber unbeschränkt haften würde.[2])

Ein Schaden wird aber nicht immer nur durch das schuldhafte Handeln der an der Prüfung Beteiligten eintreten. Vielmehr wird häufig der Fall so liegen, daß die Entstehung des Schadens auch durch das Verhalten des Vorstandes oder anderer Gesellschaftsorgane mit verursacht wurde. Dadurch wird zwar grundsätzlich die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers nicht berührt, denn er ist primär, nicht nur subsidiär verantwortlich. Man wird aber auch in diesem Falle dem Prüfer die Einrede des mitwirkenden Verschuldens gemäß § 254 BGB. zubilligen müssen.[3]) Dem steht auch der § 426 BGB. nicht entgegen. Zwischen dem Vorstand und dem Abschlußprüfer besteht kein echtes Gesamtschuldverhältnis und die §§ 421 BGB. finden deshalb überhaupt keine Anwendung. Beim Vorliegen des Mitverschuldens ist es gleichgültig, ob der Abschlußprüfer nur für eigenes oder auch für fremdes Verschulden seiner Gehilfen haftet. Wenn auch § 278 BGB. nur im Absatz 2 des § 254 BGB. aufgeführt ist, so bezieht er sich doch nach anerkannter Rechtsprechung in gleicher Weise auf den Absatz 1.[4])

Die Einrede des mitwirkenden Verschuldens darf aber vom Abschlußprüfer nur im Prozeß geltend gemacht werden. Wieweit er im Einzelfall mit dieser Einrede durchdringt, kann nur nach den beonderen Umständen entschieden werden. Regelmäßig wird der Einrede

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 8.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 7; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 9; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann. a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Schmölder, in JW. 1930, S. 3688. A. A.: Neufeld, a. a. O., § 262 g, Anm. 8, der den Abschlußprüfer nach § 278 BGB. bei Vorsatz des Gehilfen unbeschränkt haften läßt. Das widerspricht dem Gesetz und würde zu unliebsamen praktischen Folgerungen führen.

[3]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 9; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 11; Staub-Pinner a. a. O., § 262 g, Anm. 6; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 7; Schmölder in JW. 1930, S. 3688; Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 4; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2; Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 165; Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Neufeld, a. a. O., § 262 g, Anm. 9; a. A.: Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 12; Gierke, a. a. O., § 41, Anm. V, 4 S. 378, die den § 254 BGB. nicht für anwendbar erklären, da der Abschlußprüfer selbst Organ der zu prüfenden Gesellschaft sei. Nach den Ausführungen in „Das Recht" 1935, S. 131 soll die Anwendung des § 254 BGB. bei Abschluß des Prüfungsvertrages stillschweigend ausgeschlossen werden.

[4]) RGZ. 75/114; 119/152.

dann die Wirkung versagt werden müssen, wenn der Abschlußprüfer vorsätzlich unzulässig gehandelt hat; so, wenn der Abschlußprüfer sich hat bestechen lassen. Fällt umgekehrt dem Abschlußprüfer nur Fahrlässigkeit zur Last und hat ein Gesellschaftsorgan vorsätzlich gehandelt, wird man dem Prüfer in den meisten Fällen für den entstandenen Schaden nicht verantwortlich machen können. Es kann jedoch auch beim Vorliegen eines solchen Tatbestandes eine Schadensteilung gerechtfertigt sein. Jedenfalls hat die Anwendung des § 254 BGB. auf die Begrenzung der Ersatzpflicht wegen Fahrlässigkeit gemäß § 141, Abs. 2 Aktiengesetz unmittelbar keine Wirkung. Liegt ein mitwirkendes Verschulden des Vorstandes vor, so bleibt die Ersatzpflicht des Abschlußprüfers, wenn er fahrlässig gehandelt hat, grundsätzlich bis zur vollen Höhe von 100 000 RM. bestehen.[1])

Die Verantwortlichkeit der an der Prüfung Beteiligten aus § 141 Aktiengesetz kann durch Vertrag weder ausgeschlossen noch beschränkt werden (§ 141, Abs. 4 Aktiengesetz). Möglich ist aber eine Erweiterung der Verantwortlichkeit der Prüfungspersonen. Abmachungen, die gegen diese Gesetzesbestimmung verstoßen, sind gemäß § 134 BGB. nichtig. Unzulässig ist es auch, die gesetzliche Haftungsgrenze für Fahrlässigkeit nach § 141, Abs. 2 Aktiengesetz — anders bei Vorsatz — vertraglich heraufzusetzen. Die Haftungsbeschränkung stellt eine Schutzvorschrift zu Gunsten des Prüfers und der geschädigten Gesellschaft dar, die nicht durch private Abmachungen abgeändert werden kann.[2])

Wie oben (s. S. 59) ausgeführt, wird auch die Haftung des Abschlußprüfers für seine Gehilfen gemäß § 278 BGB. von § 141, Abs. 2 Aktiengesetz mit umfaßt. Wenn dieses aber der Fall ist, wird man dasselbe auch von § 141, Abs. 4 Aktiengesetz sagen müssen. Der Abschlußprüfer kann demnach seine Haftung für die Gehilfen weder wegen Vorsatzes noch wegen Fahrlässigkeit durch Vertrag ausschließen oder beschränken; insbesondere ist der § 278, S. 2 BGB. in Verbindung mit § 276, Abs. 2 BGB. außer Kraft gesetzt.[3])

---

1) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 11.

2) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 10; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 4; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2; Neufeld, a. a. O., § 262 g, Anm. 6; a. A.: Horrwitz-Ullmann, § 262 g, Anm. 13; Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 8 und 13; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Gierke, a. a. O., § 41, Anm. V, 4, S. 378: sie halten eine Erhöhung der Haftungssumme für statthaft.

3) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 8; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 10; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Neufeld, a. a. O., § 262 g, Anm. 8; Schmölder in JW. 1930, S. 3688; Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 4; Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 13; a. A.: Gierke, a. a. O., § 41, Anm. V, 4, S. 378; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 6 und 10; Rheinstrom, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 262 g, Anm. 13, obwohl sie die Haftung aus § 278 BGB. unter § 141, Abs. 2 Aktiengesetz fallen lassen. Eine Trennung zwischen Abs. 2 und Abs. 4 ist aber nicht möglich.

Wollte man eine vertragliche Beschränkung oder gar einen Ausschluß der Haftung zulassen, so würde die ganze Haftungsregelung des § 141 Aktiengesetz sehr an Wert verlieren. Von dieser Möglichkeit würde voraussichtlich ausgiebig Gebrauch gemacht werden. Den Schaden davon hätte allein die Gesellschaft; denn nur in den seltensten Fällen wird sie die Möglichkeit haben, ihren Schaden bei dem Gehilfen des Abschlußprüfers zu decken.

Die Haftungsansprüche verjähren in fünf Jahren (§ 141, Abs. 5 Aktiengesetz).

Von Wichtigkeit ist für den Abschlußprüfer noch die Frage, ob er auch unbeteiligten dritten Personen (z. B. Gläubigern oder Aktionären) wegen einer begangenen Pflichtverletzung oder Unterlassung haftet. In Betracht kommen nur Ansprüche aus unerlaubter Handlung. Die Vorschriften des § 141 Aktiengesetz können weder direkt noch analog angewandt werden, da sie nur Ansprüche aus dem Vertragsverhältnis zum Gegenstand haben. Eine Haftung aus § 823, Abs. 1 BGB. scheidet von vorneherein aus, da das Vermögen kein Rechtsgut im Sinne des Abs. 1 ist. Es gibt keine allgemeine Verantwortlichkeit für vorsätzliche oder fahrlässige Vermögensschädigung. Ansprüche aus § 823, Abs. 2 BGB. sind aber nur dann gegeben, wenn ein Schutzgesetz, z. B. die Strafbestimmung über Betrug, Unterschlagung usw., verletzt ist. Der § 141 Aktiengesetz ist jedoch nicht als Schutzgesetz im Sinne dieser Bestimmung anzusehen, wohl aber die Strafvorschrift des § 302 Aktiengesetz.[1]) Eine Haftung für Vermögensschäden ist, wenn nicht ein Schutzgesetz verletzt wurde, nur nach § 826 BGB. möglich. Diese Vorschrift setzt aber eine vorsätzliche oder wenigstens eine mit bedingtem Vorsatz begangene Vermögensschädigung durch das Tun oder Unterlassen des Abschlußprüfers voraus. Selbst grobe Fahrlässigkeit reicht nicht zur Begründung von Ersatzansprüchen Dritter aus. Zum Vorsatz genügt das Bewußtsein des schädigenden Erfolges; es ist nicht notwendig, daß der Vorsatz auf die Schädigung bestimmter Personen gerichtet ist.

Da also dritte Personen den Abschlußprüfer nur bei schweren, in der Regel nur vorsätzlichen Pflichtverletzungen in Anspruch nehmen können, hat man weiterhin versucht, die Haftung des Abschlußprüfers unter dem Gesichtspunkt des Vertrages zu Gunsten eines Dritten (§§ 328 ff. BGB.) zu begründen. Ein Vertrag zu Gunsten Dritter setzt immer einen irgendwie begrenzten Kreis Anspruchsberechtigter vor-

---

[1]) Schlegelberger-Quassowski, 1932, § 262 g, Anm. 14; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 14; Baumbach, a. a. O., § 141, Anm. 2; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 262 g, Anm. 12; Rheinstrom, a. a. O., § 262 g, Anm. 10; Friedländer, a. a. O., § 262 g, Anm. 4; Staub-Pinner, a. a. O., § 262 g, Anm. 13; Horrwitz-Ullmann, § 262 g, Anm. 7; Goldschmit, a. a. O., § 262 g, Anm. 16.

aus, während beim Bestätigungsvermerk schlechthin jedermann Interessent an der richtigen Auskunftserteilung sein kann. Der Abschlußprüfer erteilt zwar mit dem Bestätigungsvermerk die Auskunft, daß der Jahresabschluß der Gesellschaft den gesetzlichen Erfordernissen entspricht. Doch ist der Prüfer nicht jedem Dritten, der sich auf die Richtigkeit der Bescheinigung verläßt, wegen falscher Auskunftserteilung haftbar. Der Bestätigungsvermerk berichtet auch nicht über ein konkretes Geschäft und will sich nicht für die absolute Richtigkeit verbürgen. Er ist zwar ein Vertrauenszeugnis für die Oeffentlichkeit, genießt aber keinen öffentlichen Glauben.[1]) Eine Haftung des Abschlußprüfers für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Bestätigungsvermerkes jedem Dritten gegenüber würde ferner die Vorschrift des § 141 Aktiengesetz illusorisch machen und ihr praktisch die Bedeutung nehmen. In § 141 Aktiengesetz ist doch gerade als Grundsatz festgelegt, daß der Abschlußprüfer der Gesellschaft haften soll und nicht jedem Dritten. Eine gegenteilige Auffassung würde dem Willen des Gesetzgebers widersprechen.[2])

Auch die Haftung des Notars gegenüber dritten Personen wegen falscher Auskunftserteilung kann nicht analog herangezogen werden. Der Notar handelt bei der Auskunftserteilung in Ausübung seines Amtes nach § 839 BGB., dessen Anwendung für den Abschlußprüfer nicht in Frage kommt.

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, ist die Haftpflicht des Abschlußprüfers sehr weitgehend. Sie ist aber wegen der wirtschaftlichen Bedeutung der Abschlußprüfung notwendig und gerechtfertigt. Die Haftpflicht wird den Abschlußprüfer zu einer gewissenhaften und objektiven Prüfung und zur Wahrung der erforderlichen Sorgfalt anhalten. Nur durch Erfüllung dieser Grundpflichten wird er vor einer evt. Inanspruchnahme aus seiner Haftpflicht geschützt sein.

b) Die strafrechtliche Haftung.

Der Abschlußprüfer unterliegt bei seiner Berufsausübung allgemein dem Strafgesetzbuch, falls er strafrechtliche Tatbestände erfüllt. Eine besondere Strafvorschrift bildet für ihn der § 302 Aktiengesetz. Darnach machen sich der Abschlußprüfer und seine Gehilfen strafbar, wenn sie über das Ergebnis der Prüfung falsch berichten oder erhebliche Umstände im Bericht verschweigen (§ 302, Ziffer 1 Aktiengesetz.) Tatbestand kann also einmal das falsche Berichten über das Ergebnis der Prüfung und dann das Verschweigen erheblicher Umstände im Bericht sein. Beide Tatbestände können in Tateinheit oder Tatmehrheit zusammentreffen (§§ 73, 74 RStGB.). Vollendet ist die Tat, wenn

[1]) Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 167.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 141, Anm. 15.

der Bericht dem Vorstand und dem Aufsichtsrat zugegangen ist. Dazu genügt, daß der Vorstand und der Aufsichtsrat unter normalen Umständen die Möglichkeit hatten, von dem Bericht Kenntnis zu nehmen. Nicht erforderlich ist eine tatsächliche Kenntnisnahme. Solange diese Möglichkeit der Kenntnisnahme nicht bewirkt ist, liegt höchstens ein Versuch vor, der aber nicht strafbar ist (§ 1, Abs. 2 RStGB. in Verbindung mit § 43, Abs. 2 RStGB.).[1]) Der Täter braucht nicht die Absicht zu haben, die Gesellschaft zu schädigen. Der Abschlußprüfer oder seine Gehilfen müssen nur in dem Bewußtsein handeln, einen falschen Bericht zu erstatten oder erhebliche Umstände zu verschweigen. Bestraft wird nur ein vorsätzliches Handeln, d. h. bewußt falsches Berichten bzw. Verschweigen. Dabei ist bedingter Vorsatz ausreichend. Das Gesetz macht zwar nicht ausdrücklich Vorsatz zur Bedingung; nach den Grundsätzen des Strafrechts ist eine fahrlässige Handlung aber nur dann strafbar, wenn sie das Gesetz ausdrücklich mit Strafe bedroht.[2])

Der Abschlußprüfer und seine Gehilfen machen sich nach § 302, Ziffer 2 Aktiengesetz weiter strafbar, wenn sie entgegen den aktienrechtlichen Vorschriften ihre Pflicht zur Verschwiegenheit verletzen oder Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse, die sie bei Wahrnehmung ihrer Obliegenheiten erfahren haben, unbefugt verwerten. Für den inneren Tatbestand gilt dasselbe wie zu § 302, Ziff. 1 Aktiengesetz. Insbesondere müssen die Täter vorsätzlich oder wenigstens mit bedingtem Vorsatz[3]) gehandelt haben, wobei eine Schädigungsabsicht nicht erforderlich ist. Auch bei den Tatbeständen des § 302, Ziff. 2 Aktiengesetz kann Tateinheit oder Tatmehrheit vorliegen. Daneben kann das Vergehen gegen Ziff. 2 mit dem gegen § 17 unl. Wettbewerbsgesetz in Tateinheit zusammenkommen.

Die Verschwiegenheitspflicht gilt für alle Angelegenheiten der Gesellschaft, auch soweit sie nicht unmittelbar der Prüfung unterliegen; sie brauchen nur den Abschlußprüfern und ihren Gehilfen anläßlich ihrer Prüfungstätigkeit bekanntgeworden zu sein. Eine Verletzung kommt selbstverständlich dann nicht in Frage, wenn die Gesellschaft an der Geheimhaltung offensichtlich kein Interesse hat.

---

[1]) Staub-Pinner, a. a. O., § 318a, Anm. 5; Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 302, Anm. 1.

[2]) Schlegelberger-Quassowski, 1937, § 302, Anm. 5; Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 318a, Anm. 6; Goldschmit, a. a. O., § 318a, Anm. 4; Staub-Pinner, a. a. O., § 318a, Anm. 7; Horrwitz-Ullmann, a. a. O., § 318a, Anm. 1; Ertel, Wirtschaftsprüfung, S. 157. A. A.: Neufeld, a. a. O., § 318a, Anm. 3, der auch Fahrlässigkeit für ausreichend hält.

[3]) Nach Lehmann-Hirsch, a. a. O., § 318a, Anm. 7 soll die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht auch bei fahrlässigem Handeln strafbar sein, während die Verletzung des Betriebsgeheimnisses Vorsatz erfordert. Sie folgern dieses aus dem Wort „verwerten". Dieser Unterschied darf aber nicht gemacht werden.

Wenn die Abschlußprüfer und ihre Gehilfen gegen die Vorschriften des § 302 Aktiengesetz verstoßen, so werden sie sich in den meisten Fällen auch zivilrechtlich haftbar machen, da der § 302 Aktiengesetz als Schutzgesetz im Sinne des § 823, Abs. 2 BGB. gilt.[1]. Der damit entstehende Schadensersatzanspruch ist seiner Höhe nach unbegrenzt und kann auch von dritten Personen geltend gemacht werden.

Schlußbemerkung.

Der klassische Grundsatz nationalsozialistischer Wirtschaftsauffassung „Gemeinnutz geht vor Eigennutz" und der Ausspruch des Führers in seiner Regierungserklärung vom 21. März 1933 „Das Kapital dient der Wirtschaft, und die Wirtschaft dient dem Volke" umschreiben die volkswirtschaftliche Zielsetzung der Wirtschaftsprüfung und Betreuung. Die Wirtschaftsprüfer haben daher in ihrem Wirkungsbereich nicht nur Einzel- und Gruppeninteressen zu betreuen, sondern vor allem auch die Interessen der Nation und der Gesamtwirtschaft. Darin ist die Aufgabe eingeschlossen, die Wirtschaft im nationalsozialistischen Ideengut zu erziehen und mit zur Durchsetzung des neuen deutschen Rechtes in der Wirtschaft beizutragen. Betrachtet man die Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer unter diesen Gesichtspunkten, so könnte man zu dem Schluß kommen, der Wirtschaftsprüfer müßte Staatsbeamter sein, um diese für den Staat so außerordentlich wichtigen Aufgaben zu erfüllen. Es fragt sich, ob diese Stellung wirklich ratsam wäre. Als Beamter würde der Staat Auftraggeber des Wirtschaftsprüfers sein. Hierin liegt ein Nachteil gegenüber einer freiberuflichen Tätigkeit des Wirtschaftprüfers. Tritt der Wirtschaftsprüfer als unabhängiger, freier Beruf auf, so ist nicht der Staat, sondern die ihn in Anspruch nehmende Gesellschaft Auftraggeber. Diese schenkt ihm ihr volles Vertrauen, das die Grundlage der erfolgreichen Tätigkeit des Wirtschaftprüfers überhaupt bildet; zumal er in die internsten Verhältnisse vermögensrechtlicher und betrieblicher Art Einblick zu nehmen hat. Das Vertrauensverhältnis wäre keinesfalls im gleichem Umfange vorhanden, wenn der Wirtschaftsprüfer als Staatsbeamter auftreten würde. Ferner würde die persönliche Einzelverantwortung wesentlich eingeschränkt sein bei einem beamteten Wirtschaftsprüfer, der sich in besonders verantwortlichen Fällen von seiner Behörde decken lassen

[1]) Vgl. darüber Anm. 1 auf Seite 62 dieser Arbeit.

würde. Dadurch würde eine Bürokratisierung in die Stellung des Wirtschaftsprüfers hineingebracht, die für seine Anpassung an die vielfältigen wirtschaftlichen und rechtlichen Gestaltungen des Wirtschaftslebens nur nachteilig sein könnte. Diese Erwägungen werden auch den Gesetzgeber veranlaßt haben, den Wirtschaftsprüfer als freien, unabhängigen Beruf in der Wirtschaft bestehen zu lassen, da er so am sichersten seine Aufgabe erfüllen kann. Der Wirtschaftsprüfer ist einmal die unparteiische „treue Hand" zwischen den Wirtschaftssubjekten. Darüber hinaus — ja sogar in erster Linie — ist der Wirtschaftsprüfer aber noch Treuhänder zwischen Staat und Wirtschaft. Denn der Nationalsozialismus sieht genau wie im Grund und Boden auch in den nationalen Produktionsstätten und dem gesamten, der Erwerbswirtschaft dienenden Vermögen, Volksvermögen. Dieses in der Eigentumsverwaltung einzelner Volksgenossen stehende Volksvermögen zu fördern und vor Verlusten zu schützen, ist seine vornehmste Aufgabe. Aus dieser zweiseitigen Natur des Wirtschaftskapitals ergibt sich die besonders geartete Treuhandstellung des Wirtschaftsprüfers. Er ist Treuhänder des Staates für das Volksvermögen und Treuhänder der Wirtschaft für das Wirtschaftskapital.